

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SMITH ROBERT BARRENI

**PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

CURITIBA

2012

SMITH ROBERT BARRENI

**PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Gruppenmacher.

Área de Concentração: Direito do Estado.

Linha de Pesquisa: Perspectivas da Dogmática Crítica.

CURITIBA

2012

TERMO DE APROVAÇÃO

SMITH ROBERT BARRENI

PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, do Programa de Pós-Graduação em Direito, área de concentração em Direito do Estado, da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientadora:

Prof^a. Dra^a. Betina Treiger Grupenmacher

Prof. Dr. Jorge de Oliveira Vargas

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Curitiba, ____ de _____ de 2012.

Antes de tudo, a Deus; a meus queridos pais, Ivo Barreni e Ana de Lourdes Raposo Barreni (em memória), pelo imenso amor e dedicação; à minha querida Marion Bach, pela felicidade que me proporciona a cada dia.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, que encontra-se presente comigo sempre. Agradeço, também, à minha família: meu pai, Ivo Barreni, pelo amor e exemplo de simplicidade e honestidade, valores estes sempre presentes em minha criação; minha mãe, Ana de Lourdes Raposo Barreni, que muito cedo partiu, mas deixou as indeléveis marcas de seu profundo amor de mãe gravadas em meu coração e memória; meus irmãos, Tcharlys William Barreni, William Robert Barreni e Djeiny Lucy Barreni, presentes em todos os momentos da minha vida.

Finalmente, agradeço imensamente à minha orientadora, Professora Doutora Betina Treiger Grubenmacher, exemplo de docente, por quem sustento profunda admiração.

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é analisar o conceito, alcance e aplicabilidade do princípio que proíbe a instituição de tributos com efeitos de confisco, positivado no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988. Ao mesmo tempo em que as pessoas políticas possuem aptidão para criar tributos, há que se levar em conta os limites, previstos no Texto Constitucional, relacionados ao exercício desta competência tributária. E o princípio do “não-confisco” tributário é um destes limites, que, intimamente relacionado com outros princípios constitucionais, dentre os quais se destacam os da igualdade e da capacidade contributiva, impede a instituição de tributos que, de tão gravosos, venham a desestimular, prejudicar ou, numa situação extrema, impedir o exercício dos direitos fundamentais do cidadão, especialmente aqueles ligados à liberdade, como o direito de propriedade, livre iniciativa e o fundamental direito à existência digna. Por se tratar de direito fundamental, a norma que proíbe os efeitos de confisco, no âmbito da tributação, possui aplicabilidade imediata, e seus efeitos atingem todas as espécies tributárias, consideradas isoladamente ou em conjunto. Contudo, pelo fato de o enunciado em questão integrar o grupo dos chamados *conceitos indeterminados*, e pela aconselhável não instituição de limites quantitativos, sua concretização dependerá da análise de cada caso concreto, cabendo ao Poder Judiciário, sempre com vistas às garantias constitucionais do sujeito passivo e à luz da razoabilidade, avaliar o possível efeito confiscatório de um tributo.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário. Norma. Princípio. Confisco. Efeito de Confisco. Liberdade. Capacidade Contributiva. Limite.

ABSTRACT

The main objective of this work is to analyze the concept, reach and applicability of the principle that prohibits the institution of taxes with the effects of confiscation, confirmed in the art. 150 IV, of the Federal Constitution of 1988. Although political people possess aptitude to create taxes, one must take into consideration the limits, those being laid down in the Constitutional Text related to the exercise of this taxing power. The principle of “non-forfeiture” tax is one of these limits, which, being deeply related with the other constitutional principles, among which we highlight equality and ability to pay, prevents the imposition of taxes that, being too onerous, come to discourage, harm or, in extreme circumstances, prevent the exercise of the citizen’s fundamental rights, especially those related to freedom, such as property rights, free enterprise and the fundamental right to a dignified existence. As it is a fundamental right, the rule prohibiting the confiscation, in the context of taxation, has immediate applicability and its effects reach all kinds of taxes, taken in isolation or together. However, because the statement in question belongs to the group of so-called indeterminate concepts, and for the advisable non-imposition of quantitative limits, its implementation will depend on the analysis of each concrete case, being the judiciary, always aiming for constitutional guarantees of the taxpayer and in the light of reason, to evaluate the possible confiscatory effect of a tax.

Key-words: Constitutional Tax Law. Norm. Principle. Confiscation. Effects of confiscation. Freedom. Ability to pay. Limit.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1. PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	12
1.1. Questões iniciais: Atividade financeira do Estado, competência tributária e seus limites.....	12
1.2. O direito de propriedade.....	22
1.3. Princípio da proibição aos efeitos de confisco: previsão constitucional.....	29
1.4. Direito comparado.....	34
1.5. Conceito de confisco.....	43
1.6. Efeito de confisco em matéria tributária.....	52
1.7. A tributação com efeito de confisco e o direito de propriedade.....	56
1.8. A tributação com efeito de confisco e sua relação com a justiça tributária.....	63
1.9. Aspectos qualitativo e quantitativo relacionados à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.....	70
CAPÍTULO 2. NATUREZA JURÍDICA DA NORMA QUE PROÍBE A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	84
2.1. Breves considerações a respeito de norma jurídica.....	84
2.2. Noção de Sistema, Sistema Jurídico, Subsistema Constitucional e Subsistema Constitucional Tributário.....	95
2.3. Os princípios jurídicos.....	103
2.4. Princípio e regra como espécies do gênero <i>norma jurídica</i>	106
2.5. Princípio como valor e como limite objetivo.....	121
2.6. Sobre a natureza da norma que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco.....	126
CAPÍTULO 3. O PRINCÍPIO DO “NÃO-CONFISCO” E SUA RELAÇÃO COM OUTROS DIREITOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	136
3.1. Direito de Propriedade e Livre iniciativa.....	136
3.2. Princípio da igualdade.....	142

3.2.1. Princípio da igualdade como decorrência da forma republicana de governo.....	142
3.2.2. Considerações a respeito do princípio da igualdade.....	144
3.2.3. Princípio da igualdade tributária.....	153
3.2.4. Relação entre os princípios da igualdade tributária e “não-confisco”.....	165
3.3. Capacidade Contributiva.....	167
3.3.1. Considerações iniciais.....	167
3.3.2. Capacidade contributiva e igualdade tributária.....	172
3.3.3. Capacidade contributiva, econômica e financeira.....	173
3.3.4. Capacidade contributiva absoluta e relativa.....	177
3.3.5. Considerações a respeito da expressão “ <i>sempre que possível</i> ”.....	182
3.3.6. Relação entre capacidade contributiva e “não-confisco”.....	186
3.4. Mínimo existencial.....	193
3.5. Progressividade.....	204
3.6. Razoabilidade e proporcionalidade.....	218
CAPÍTULO 4. APLICABILIDADE E ESTIPULAÇÃO DE LIMITES	
OBJETIVOS RELACIONADOS AO PRINCÍPIO DO “NÃO-CONFISCO”.	231
4.1. Multas e o princípio que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco.....	231
4.2. Extrafiscalidade e o princípio do “não-confisco”.....	244
4.3. Princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade às espécies tributárias.....	257
4.3.1. Impostos.....	258
4.3.1.1. Impostos que gravam o patrimônio.....	259
4.3.1.2. Imposto que incide sobre a renda.....	266
4.3.1.3. Impostos que incidem sobre o consumo.....	269
4.3.2. Taxas.....	275
4.3.3. Contribuição de melhoria.....	281
4.4. Princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade às demais figuras tributárias.....	285
4.4.1. Empréstimos compulsórios.....	285

4.4.2. Demais contribuições (“contribuições especiais”).....	291
4.5. O princípio do “não-confisco” e o sistema tributário global.....	293
4.6. Fixação de limites objetivos.....	299
CONCLUSÃO	303
REFERÊNCIAS	307

INTRODUÇÃO.

A Constituição Federal proíbe, em seu art. 150, IV, a utilização de tributo com efeito de confisco. Trata-se de importante norma constitucional limitadora do exercício da competência tributária por parte da pessoa política.

Contudo, o enunciado em questão faz parte do grupo em que se encontram os *conceitos indeterminados*, razão pela qual um dos principais objetivos deste estudo é identificar até que ponto se pode considerar legítima a intervenção do Estado, pela via do tributo, no patrimônio do particular. Para tanto, demonstrar-se-á a opinião da doutrina e da jurisprudência a respeito do tema, na busca de subsídios que possam contribuir para uma correta identificação de um tributo com efeito de confisco.

O estudo se inicia com considerações a respeito da atividade financeira do Estado e do exercício da competência tributária, que, ao mesmo tempo em que é fundamental para a manutenção da “máquina estatal”, deve respeitar os limites constitucionais, especialmente aqueles relacionados aos direitos de propriedade e liberdade.

Após, tratar-se-á acerca do direito de propriedade, que, numa tributação excessiva, é violado juntamente com um ou mais direitos de liberdade, para, num momento posterior, falar-se a respeito do conceito de confisco.

Confisco, em si, é pena, ou sanção, razão pela qual andou bem o constituinte ao utilizar a expressão *efeito de confisco*, pois o que não se admite, no Direito Tributário, é que o gravame tenha os mesmos *efeitos econômicos* do confisco. Com base nessa premissa, dar-se-á foco na norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos confiscatórios, a fim de verificar se a mesma possui relação apenas com o direito de propriedade, ou se, numa visão ampla, serve como instrumento promovedor da justiça fiscal.

No segundo capítulo será objeto de análise a natureza do enunciado que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco. Para tanto, serão feitas considerações a respeito de norma jurídica, que, em seu conjunto, forma aquilo que se conhece como *sistema jurídico*. Ainda nesse contexto, tratar-se-á a respeito da diferença entre princípio e regra, a fim de se verificar qual destas espécies de norma diz respeito ao “não-confisco” tributário.

Em seguida, no capítulo terceiro, serão feitas considerações a respeito da relação entre a norma que proíbe a tributação *excessiva* com outros direitos e princípios constitucionais, como, por exemplo, igualdade, capacidade contributiva, mínimo existencial, entre outros.

No último capítulo será objeto de análise a questão relativa à aplicabilidade e limites relacionados à norma que proíbe os efeitos de confisco, tecendo-se comentários a respeito das relações do “não-confisco” com as multas, sua aplicabilidade, ou não, aos tributos ditos *extrafiscais*, bem como sua relação com as espécies tributárias previstas no ordenamento, para, finalmente, tratar-se a respeito da relação entre o art. 150, IV, da Constituição, e o sistema tributário global, bem como a possibilidade jurídica, ou não, de fixação de limites (objetivos) para a identificação do efeito de confisco.

CAPÍTULO 1. PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

1.1. Questões iniciais: Atividade financeira do Estado, competência tributária e seus limites.

O Estado, a fim de financiar sua própria manutenção, e, assim, viabilizar a consecução das atividades e deveres que lhe foram atribuídos pela Constituição, necessita de recursos, que adentram aos cofres públicos sob a denominação de receitas. Conforme os ensinamentos de A. D. GIANNINI:

El Estado, al igual que los demás entes públicos, no podría dar cumplimiento a sus fines, haciendo frente a las múltiples exigencias que con arreglo a su propia ordenación está llamado a satisfacer, si no dispusiera de una masa adecuada de medios económicos. En la actual economía de los Estados tales medios provienen de una doble fuente: o están constituidos por las rentas que el Erario público obtiene, como cualquier otra persona o ente privado, de su patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son detraídos, en virtud de la potestad de imperio del Estado, de la riqueza de los ciudadanos. De ahí la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado – patrimoniales – e ingresos de derecho público – tributos¹.

A questão relativa ao ingresso de receitas aos cofres públicos diz respeito, juntamente com outros temas, à atividade financeira² da “máquina estatal”, que é de extrema importância para a própria garantia dos direitos

¹ GIANNINI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Tradução: Fernando Sáinz de Bujanda. 7.ed italiana. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p.3.

² A atividade financeira do Estado é objeto de Estudo da Ciência das Finanças, sendo esta última, nas palavras de LUIGI EINAUDI, “...la ciencia de las leyes según las cuales los hombres proveen a la satisfacción de ciertas necesidades particulares que, para distinguirlas de las necesidades ordinarias privadas, se llaman *públicas*”. (EINAUDI, Luigi. **Principios de Hacienda Pública**. Traducción de la segunda edición italiana (1940) por: Jaime Algarra y Miguel Paredes. Madrid: Aguilar, 1955, p.3). O Direito Financeiro, por sua vez, é conceituado por GERALDO ATALIBA como o “...conjunto de princípios e normas jurídicas que regem a atividade financeira do poder público. Seu conteúdo consiste nas normas que regem a realização ou levantamento de dinheiros, por via contratual ou coativa; as *entradas* de dinheiro nos cofres públicos, em caráter definitivo ou transitório; o levantamento de empréstimos, baseado no crédito das pessoas públicas; a guarda e administração destes dinheiros, sua escrituração e contabilização; as despesas ou o emprêgo final desse dinheiro, na aquisição de bens e serviços, pelo poder público”, sendo, também, segundo o autor, de direito financeiro as normas que tratam a respeito do controle e fiscalização dessa atividade exercida pela administração pública. (ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p.33-34).

fundamentais dos cidadãos, uma das principais finalidades buscadas pelo Estado, que “...orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização de justiça”³. E a importância desta atividade financeira reside justamente no fato de que, sem meios (financeiros), não tem, o Estado, condições para satisfazer as necessidades públicas⁴. Nesse sentido, vale destacar as lições de FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA:

...la Administración pública implica una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado – como la de cualquier otra entidad pública o privada – tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos⁵.

As receitas auferidas pelo Estado, como bem observou GIANNINI, podem decorrer da exploração do próprio patrimônio da pessoa pública (como, por exemplo, quando este celebra um contrato de locação de um bem imóvel de sua titularidade com o particular, e recebe quantias em dinheiro a título de alugueres), situação em que se estará diante das receitas ditas originárias, também chamadas por GERALDO ATALIBA de receitas “contratuais – de direito privado – *do ut des* – bilateral”⁶, pelo fato de serem regidas “...pelo princípio geral informativo dos contratos: autonomia da vontade”⁷. Por outro lado, existem situações em que, com fundamento no seu “poder de império”, o Estado impõe a terceiros o dever de se levar dinheiro aos cofres públicos,

³ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p.196.

⁴ Conforme as lições de BENVENUTO GRIZIOTTI, “Son, en fin, necesidades públicas las que surgen de la existencia del ente político, el Estado, tales como las necesidades de la seguridad, de la protección y de la justicia, para indicar las funciones fundamentales del Estado”. (GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Traducción de la primera edición italiana, revisada por el autor para la edición española, y notas por: Enrique R. Mata. Segunda Edición con notas de: Miguel Jimenez de Cisneros. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p.47-48).

⁵ BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**. vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p.10-11.

⁶ **Apontamentos...**, *op. cit.*, p.27.

⁷ *Ibidem*, p.26.

situação em que se estará diante das receitas chamadas “derivadas”, que, nos dizeres de ATALIBA, “...são coativamente estabelecidas”^{8/9}, onde, por sua vez, se enquadram aquelas decorrentes dos tributos.

Dar-se-á maior atenção nas receitas derivadas (ou de direito público, conforme GIANNINI), e, mais especificamente, naquelas relativas a tributos, já que são objeto do Direito Tributário¹⁰ e, portanto, deste estudo.

Conforme os ensinamentos de BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

Uma das manifestações mais marcantes do poder soberano do Estado concretiza-se na faculdade que tem este ente político, com poderes de supremacia sobre os particulares, de interferir em seu patrimônio, através da instituição de tributos destinados ao custeio da sua atividade pública¹¹.

Essa interferência do Estado no patrimônio do particular, para viabilizar o necessário financiamento da atividade estatal, se dá por intermédio do exercício da competência tributária.

⁸ Ibidem, p.27.

⁹ GIANNINI trata das seguintes categorias de ingressos públicos: i) “de direito privado”; e (ii) “de direito público”. Nesse sentido, destaca referido autor que “La distinción, como se desprende de las mismas expresiones adoptadas para designarla, tiene un fundamento exclusivamente jurídico en cuanto descansa en la naturaleza de la relación entre el ente público y el particular, de la que surge el derecho del primero a exigir una suma determinada. Los ingresos de derecho privado son debidos en virtud de un negocio jurídico privado (arrendamiento, transporte de cosas o de personas, etc.); los tributos, en cambio, son percibidos por el Estado en virtud de su potestad de imperio”. (**Instituciones...**, *op. cit.*, p.41).

¹⁰ Conforme os ensinamentos de GERALDO ATALIBA, “As receitas que o estado realiza exigindo – com fundamento no seu *imperium* (poder jurídico de constranger os comportamentos das pessoas sujeitas a seu poder) – coativamente dinheiros das pessoas submetidas a seu poder designam-se *tributos*. O estudo jurídico dos tributos cabe ao direito tributário. Ainda, apresenta referido autor a definição de direito tributário positivo e de ciência do direito tributário, nos seguintes termos: “Direito tributário positivo é o conjunto de princípios (normativos), leis e normas jurídicas que regulam a tributação. Direito Tributário (ciência) é o conjunto de conhecimentos que forma esse sub-ramo do direito público e que tem por objeto o direito tributário positivo”. (**Apontamentos...**, *op. cit.*, p.88). No mesmo sentido são as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.47).

¹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p.35.

Competência tributária, nos dizeres de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “...é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”¹². Tendo em vista que o princípio da legalidade, positivado no art. 5º, II, da Constituição Federal, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, bem como que o princípio da estrita legalidade, que possui aplicabilidade específica no campo tributário e disposição no art. 150, I, da CF/88, veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que assim estabeleça, pode-se dizer que essa “aptidão” para criação de tributos somente pode ser exercida pelas pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pois somente elas são detentoras de Poder Legislativo com representação própria¹³.

Assim, a Constituição Federal, em seu art. 145, conferiu competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e aos Municípios, para a instituição de impostos¹⁴, taxas (em razão da prestação de serviços públicos, ou pelo exercício do poder de polícia) e contribuição de melhoria (quando da realização de obra pública sobrevier valorização imobiliária).

No art. 148, delegou à União competência para a instituição de empréstimos compulsórios, para o atendimento de despesas extraordinárias

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.533.

¹³ Nesse sentido são os ensinamentos de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “Têm competência tributária, no Brasil, as *pessoas políticas*, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Só as pessoas políticas? Só as pessoas políticas. Por quê? Porque só elas possuem Legislativo com representação própria. E, como já demonstramos, é o Poder Legislativo – e apenas ele – que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos. (Ibidem, p.539).

¹⁴ Os impostos de competência da União estão elencados no art. 153, da Constituição Federal, a saber: imposto de importação (I); imposto de exportação (II); imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (III); imposto sobre produtos industrializados (IV); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (V); imposto sobre a propriedade territorial rural (VI); e imposto sobre grandes fortunas, cuja competência constitucional ainda não foi exercida pelo legislador da União. A competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição de impostos encontra-se prevista no art. 155, da CF, e diz respeito às seguintes materialidades: transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (I); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (II); e propriedade de veículos automotores (III). Por fim, compete aos Municípios, bem como ao Distrito Federal, a teor dos arts. 147 e 156, ambos do Texto Constitucional, a instituição dos seguintes impostos: sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I); sobre a transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 156, II); e sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos aqueles de competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, II, da CF/88), a serem definidos por lei complementar.

surgidas em razão de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (I), bem como nas situações em que houver necessidade de realização de investimentos públicos, reputados de caráter urgente ou de relevante interesse nacional (II). Já no art. 149, a Carta Magna conferiu também à União a competência para a instituição das seguintes contribuições: a) de intervenção no domínio econômico (CIDE's); b) corporativas, onde se enquadram as contribuições sindicais e aquelas destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões; e c) sociais.

A União possui, também, a chamada competência residual, que consiste na sua aptidão para criar qualquer imposto que não esteja expressamente previsto no texto constitucional, desde que respeite os requisitos do art. 154, I, da CF/88, ou seja, que o faça por lei complementar, respeite o princípio da não cumulatividade e escolha hipótese de incidência e base de cálculo inéditas, ou seja, diversas daquelas já previstas no Texto Constitucional, bem como competência para instituição do chamado “imposto extraordinário de guerra” (art. 154, II, da Carta Magna).

Convém ressaltar, ainda, que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão, assim como a União, instituir contribuição para o custeio do regime previdenciário de seus servidores (art. 149, §1º, da Constituição).

Por fim, os Municípios, bem como o Distrito Federal, possuem competência para a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, a teor do art. 149-A, do Texto Constitucional.

Como se pode observar, as pessoas políticas possuem competência para a criação de tributos que incidirão sobre um elevado número de materialidades. Assim, levando em consideração apenas três exemplos, e pressupondo, logicamente, o exercício da competência tributária pelo ente político, tem-se que o simples fato de a pessoa auferir renda (=riqueza nova) confere à União o direito de cobrar o imposto sobre a renda (IR); por outro lado, o fato de a pessoa ser proprietária de veículo automotor lhe obriga a recolher aos cofres de determinado Estado, ou, se for o caso, do Distrito Federal, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA); ainda, se o indivíduo for proprietário de bem imóvel situado na zona urbana de um município, deverá, esta pessoa, levar determinada quantia em dinheiro aos cofres desta municipalidade, a título de imposto sobre a propriedade territorial

rural (IPTU). Todas estas situações envolvem, sem dúvida alguma, uma intervenção estatal consistente na retirada de uma parcela do patrimônio do particular, caracterizando-se, portanto, numa limitação ao direito de propriedade do contribuinte.

Importante destacar que essa limitação, que se dá por meio da intervenção do Estado pela via da tributação, é, antes de tudo, essencial para a própria preservação do direito de propriedade, pois, como já dito, somente com a disponibilidade de recursos financeiros é que o Estado poderá garantir que o particular exercite, de maneira efetiva, os direitos fundamentais tutelados pela Constituição.

Nesse sentido, GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA assevera que “...es perfectamente posible ubicar el tributo ... como un límite al derecho de propiedad. Ya que, tal cual lo indicamos antes, el tributo es consustancial a un sistema económico basado en el reconocimiento y protección del derecho de propiedad privada”¹⁵. Merecem destaque, também, as lições de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, que se manifesta no seguinte sentido: “A tributação desenha e modela o direito de propriedade, funcionando como um ônus necessário para a sua garantia e proteção pelo Estado. Atua no sentido de sua construção, de sua preservação”¹⁶.

Contudo, muito embora seja certo que a tributação se revele como legítima forma de intervenção do Estado na propriedade particular, a Constituição prevê uma série de (necessárias) limitações às pessoas políticas no que se refere ao exercício da competência tributária, a fim de evitar abusos da pessoa política quando da criação dos tributos que lhes foram outorgados pela Lei Maior.

Como bem destacou JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a atividade do legislador tributário deve ser exercida sempre com vistas aos limites impostos pela Constituição. Nas palavras do referido autor:

O poder é demoníaco, diz KARL LOEWENSTEIN, pois carrega em si o germe da própria degeneração, se não sofrer limitações.

¹⁵ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p.72.

¹⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.44.

Tais **limitações**, cuja finalidade precípua é a profilaxia da degeneração do poder, têm domicílio certo e conhecido. Elas **moram na Constituição**, a quem incumbe exorcizar o que possa existir de demoníaco no poder¹⁷. (destaques no original)

De fato, ao mesmo tempo em que necessita de recursos para o custeio de suas despesas, deve, o Estado, levar em conta uma série de princípios constitucionais que tratam a respeito de direitos (dentre os quais encontra-se o próprio direito de propriedade) e garantias do cidadão, e que se consubstanciam em verdadeiros e necessários limites ao legislador tributário. Qualquer violação a qualquer destes princípios implicará inexigibilidade do tributo.

É certo que, como observou LOUIS EINSESTEIN, “Sean altos o bajos, los impuestos son un medio constitucional para apropiarse de la propiedad privada sin justa compensación”¹⁸, e que esta participação constitui uma limitação ao direito de propriedade do cidadão. Contudo, conforme a opinião de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, “...limitar não representa de nenhuma forma privar”¹⁹, razão pela qual a tributação, que resulta no dever (de solidariedade²⁰) de contribuição para o financiamento das despesas públicas, precisará, sempre, manter a essência do direito de propriedade. Até mesmo porque a relação existente entre o Estado e o particular é, de acordo com os ensinamentos de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “...uma relação de direito e não uma relação de poder”, sendo esta relação “...norteada pelos princípios constitucionais tributários, que delimitam, no mais das vezes, o

¹⁷ VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999, p.2.

¹⁸ EINSESTEIN, Louis. **Las ideologías de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p.10.

¹⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p.43.

²⁰ Conforme os ensinamentos de FRANCESCO MOSCHETTI, “...la prestación tributaria está considerada en el artículo 53 bajo el aspecto e la cooperación general para conseguir un fin que interesa no ya al individuo, sino a toda la comunidad en que aquél se inserta. Están presentes todos los elementos del deber de solidaridad: el sacrificio de un interés individual, la ausencia o irrelevancia de una contraprestación directa y la finalidad de interés colectivo”. (MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Traducción: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.124).

campo de atuação do poder tributante, que por sua vez deve ater-se ao preceituado pelos princípios disciplinadores da tributação”²¹.

Portanto, quando se fala em tributação, deve-se levar em conta, também, as disposições constitucionais que limitam o exercício deste direito de intervenção, por parte do Estado, no patrimônio do particular, não sendo por outro motivo que ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA se vale da expressão “competência tributária”, ao invés de “poder tributário”. Para este autor:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – prevêm as concretas obrigações tributárias²².

Contudo, há quem se utilize da expressão “poder tributário”, como poder para a criação de normas que tratam a respeito de tributação, e “competência tributária” como faculdade relativa ao exercício, no plano material, do conteúdo normativo originado em razão do exercício deste poder. Nesse sentido, vale mencionar as lições de GIULIANI FONROUGE:

...el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar “normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”. Es, en suma, la potestad de gravar.

Pero de ello se induce, asimismo, que paralelamente al poder tributario está la facultad de *ejercitarlo* en el plano material, a lo cual denomina Hensel *competencia tributaria*, de modo tal que ambas cosas poden coincidir pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real otra. Puede haber órganos dotados de

²¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p.54.

²² **Curso...**, *op. cit.*, p.531.

“competencia tributaria” y carentes de “poder tributario”, como ocurre con los concesionarios o exactores privados de impuestos (sistema practicado en algunos países extranjeros y utilizados entre nosotros en el siglo pasado) y con ciertas entidades de carácter económico surgidas en los últimos años. El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, puede transferirse u otorgarse a personas o entes paraestatales o privados²³.

Deste modo, FONROUGE denomina de “poder tributário” a aptidão que as pessoas políticas, no exercício do seu poder de soberania, têm para criar tributos. Por outro lado, “competência tributária” seria uma faculdade relativa ao exercício daquilo que se encontra previsto na norma jurídica, como, por exemplo, o fato de um ente arrecadar e fiscalizar os tributos já criados pela pessoa detentora do “poder tributário”²⁴.

Muito embora o autor em questão considere que este “poder”²⁵ não se trate de algo ilimitado²⁶, a expressão utilizada por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, qual seja, *competência tributária*, parece definir, de maneira mais apropriada, o verdadeiro conteúdo do instituto, que trata a respeito da possibilidade de criação de tributos com vistas, sempre, a uma série de limitações constitucionais.

²³ FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p.290.

²⁴ Vale destacar que esta noção a respeito de *competência tributária* coincide com aquela defendida por ALBERT HENSEL, para o qual “Competencia tributaria designa la facultad de poder ejercitar el poder tributario desde un punto de vista material sobre un determinado ámbito”. Ainda, sustenta o autor que “Poder tributario y competencia tributaria, por tanto, no se solapan. Pueden atribuirse competencias tributarias a ciertos entes que no tienen facultades derivadas de un poder soberano”. (HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Traducción: Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, 2005, p.111-112).

²⁵ Sobre as diversas terminologias utilizadas pela doutrina para tratar a respeito de *poder tributário*, GIULIANI FONROUGE destaca que “Hay quienes hablan de *supremacía tributaria* (Berliri), de *potestad impositiva* (Micheli), de *potestad tributaria* (Cocivera, Alessi-Stammati), *poder fiscal* (Bielsa), *poder de imposición* (Ingrosso, Blumenstein), *poder tributario* concebido como ‘el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la *imposición* (Hensel)”, mas, admite o autor, “...son variantes de la idea expuesta”, e que “Por nuestra parte ... usaremos la expresión *poder* por estar en nuestra tradición, sin que ello obste a la utilización de *potestad* cuando la frase lo haga aconsejable”. (**Derecho**... vol. I, *op. cit.*, p.279-280).

²⁶ Segundo o autor, “Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general, que corresponde a los *principios jurídicos de la tributación* y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la *doble imposición*, el cual, en consecuencia, puede asumir carácter intranacional o internacional”. (**Derecho**... vol. I, *op. cit.*, p.312).

Ademais, a questão relativa à aptidão para arrecadar e fiscalizar tributos (ou seja, a aptidão para ser sujeito ativo de uma relação jurídica de natureza tributária), também é diferenciada da competência tributária, sendo denominada, pela doutrina nacional, de “capacidade tributária ativa”²⁷, que, ao contrário da competência tributária, é perfeitamente delegável, e que, quando atribuída a outra pessoa, que não o ente que criou o gravame, caracteriza o fenômeno conhecido como parafiscalidade²⁸.

Assim, adotar-se-á, neste estudo, a expressão “competência tributária”, como aptidão que as pessoas políticas têm para criar, mediante lei, tributos; aptidão esta que encontra-se fortemente limitada pelos princípios jurídicos que norteiam a tributação.

Dentre os princípios constitucionais tributários limitadores do exercício da competência tributária encontra-se aquele que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco. Este princípio, que possui íntima e especial (porém não exclusiva) relação com o direito de propriedade, veda a imposição, aos particulares, de um ônus fiscal que, por sua insuportabilidade, dificulte, ou, em último caso, inviabilize, o exercício dos direitos e garantias assegurados pela Constituição.

Tendo em vista que competência tributária e limitações ao seu exercício (entre elas a proibição aos efeitos de confisco) estão intimamente relacionadas com o direito de propriedade, passa-se, agora, a tratar com mais vagar a respeito deste direito constitucional.

²⁷ Conforme os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, não há que se confundir competência tributária com capacidade tributária ativa, pois “Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra, é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”. A primeira situação trata a respeito de competência tributária, enquanto que a segunda, sobre capacidade tributária ativa. Ainda, sustenta o autor que “O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.271)

²⁸ Nas lições de GERALDO ATALIBA, “Consiste isso [a parafiscalidade] em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso das autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública...”. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.85).

1.2. O direito de propriedade.

O exercício da competência tributária, como explicitado no tópico anterior, implica limitação ao direito de propriedade, já que a tributação consiste na retirada legítima de uma parcela do patrimônio²⁹ do contribuinte.

O conceito de “propriedade”, que no constitucionalismo ocidental é direito fundamental, humano ou natural³⁰, bem como meio para a efetivação dos direitos de liberdade^{31/32} da pessoa, não é fixo. Seu conteúdo, em verdade, varia de acordo com o contexto histórico em que determinada sociedade se encontra inserida³³.

²⁹ A palavra “patrimônio” deve ser aqui considerada como uma universalidade de bens – móveis, imóveis, materiais (inclusive a renda) e imateriais – de propriedade da pessoa. Nesse sentido, somente há que se falar em patrimônio individual num Estado em que se garante o direito individual de propriedade.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. vol. III. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.158.

³¹ Conforme HUMBERTO ÁVILA, “...a pretensão de durabilidade imanente ao direito de propriedade permite deduzir os ideais parciais da segurança jurídica: ao proteger a esfera patrimonial, tornando-a regra somente excepcionável por meio da observância de rigoroso procedimento e da ocorrência de graves pressupostos, a CF/88 protege obliquamente a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico: o cidadão, ao saber que detém tal direito, em regra irrestringível, pode planejar com maior autonomia suas próprias atividades, transformando esse direito em meio de realização da liberdade”. (ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.216 - destacamos).

³² Conforme RICARDO LOBO TORRES, com o advento do Estado Fiscal de Direito “...o tributo nasce da *autolimitação da liberdade*: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, donde se conclui que a própria liberdade institui o tributo”. Assim, destaca o autor que “O tributo é o *preço da liberdade*, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve ser privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.3-4). Das lições do referido autor fica evidente a ideia de que o direito de propriedade está relacionado à manifestação dos direitos de liberdade, podendo-se dizer, nesse sentido, que o tributo nasce justamente dele, e que o cidadão abre mão de uma parcela da sua propriedade justamente para que o Estado possa garantir o seu pleno exercício pelo particular.

³³ Conforme os ensinamentos de GILMAR FERREIRA MENDES e PAULO GUSTAVO GONET BRANCO, “*Não existe, todavia, um conceito constitucional fixo, estático, de propriedade, afigurando-se, fundamentalmente, legítimas não só as novas definições de conteúdo como a fixação de limites destinados a garantir a sua função social. É que embora não aberto, o conceito constitucional de propriedade há de ser necessariamente dinâmico*”. (MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.379).

Em Roma, a propriedade foi concebida como um direito individual, absoluto e perpétuo. É o que se extrai da conhecida fórmula romana “*dominus est utendi actque abutendi re sua quatenus iuris ratio patitur*”, que, explica HÉCTOR VILLEGAS, “...otorga al titular del derecho de propiedad las facultades de usar; gozar; disponer y aun abusar de ella a su libre albedrío. Es decir, se consagra el más amplio derecho de señorío que se puede tener sobre una cosa”³⁴.

Na Idade Média, consagrou-se a “...superposição de propriedades diversas incidindo sobre um único bem...”³⁵, até que, com a Revolução Francesa, se instaurou o individualismo e o liberalismo, valores estes externados na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que, em seu art. 17, preceitua ser a propriedade “...um direito inviolável e sagrado”. Esta concepção acerca do direito de propriedade possui raízes no direito natural, trazendo a ideia de que o instituto em questão seria inerente à própria natureza humana, e, portanto, preexistente ao Estado “... pelo simples fato de que é da natureza do homem a necessidade de se assenhorar dos bens da vida, apropriar-se de coisas e, em consequência, opor sua propriedade aos demais”³⁶.

Para NORBERTO BOBBIO, propriedade envolve a ideia de “‘...objeto que pertence a alguém de modo exclusivo’, logo seguido da implicação jurídica: ‘direito de dispor de alguma coisa de modo pleno...’”³⁷.

Portanto, aquilo que se entende, tradicionalmente, por direito de propriedade, coincide com a concepção individualista do instituto, ou seja, “...um direito subjetivo, consistente em assegurar a uma pessoa o monopólio da exploração de um bem e de fazer valer esta faculdade contra todos que eventualmente queiram a ela se opor”³⁸. Existem alguns aspectos essenciais

³⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario. El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994, p.221.

³⁵ FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea: uma perspectiva da usucapião imobiliária rural**. Porto Alegre: Fabris, 1998, p.15.

³⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio...**, *op. cit.*, p.37.

³⁷ BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Tradução: Carmen C. Varialle. 7.ed. Brasília: UnB, 1995, v.2, p.1021.

³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.207.

ligados à conceituação de “propriedade privada”, em seu conteúdo tradicional (=individualista), que, vale destacar, são extraídos das prerrogativas que dizem respeito ao “domínio”, quais sejam: a) o direito à aquisição do bem; b) fruição (onde se enquadram os direitos de uso e gozo) plena e exclusiva da coisa; c) disposição, que diz respeito ao direito de transmissão do bem; e d) oposição contra terceiros, que significa o direito de o proprietário reivindicar a coisa daquele que indevidamente a tomou para si.

Contudo, o conceito de direito de propriedade sofreu, com o passar dos anos, significativa modificação, tanto no que diz respeito à amplitude daquilo que se entende por “propriedade”, como na forma relacionada ao exercício desse direito por parte do proprietário.

Sobre o primeiro aspecto, vale destacar que o direito de propriedade passou a abranger não apenas bens móveis ou imóveis, como se infere da clássica concepção civilista, mas, também, outros valores de índole patrimonial. Essa transformação se verifica, especialmente, a partir da Constituição alemã de Weimar, em 1919, como destacam GILMAR FERREIRA MENDES e PAULO GUSTAVO GONET BRANCO:

Já sob o império da Constituição alemã de Weimar passou-se a admitir que a garantia do direito de propriedade deveria abranger não só a propriedade sobre bens móveis ou imóveis, mas também os demais valores patrimoniais, incluídas aqui as diversas situações de índole patrimonial, decorrentes de relações de direito privado ou não.³⁹

Portanto, pode-se dizer que a propriedade, hoje, diz respeito a um direito mais amplo do que aquele construído pela tradicional doutrina do Direito Civil, contemplando, além da propriedade de bens móveis ou imóveis, também as “...hipotecas, penhores, depósitos bancários, pretensões salariais, ações, participações societárias, direitos de patente e de marcas etc.”⁴⁰, ou seja, direitos relacionados à intangibilidade do próprio valor patrimonial, e não da coisa material em si, como ensina NAVEIRA DE CASANOVA:

Cuando se habla del derecho de propiedad como objeto de una garantía amparada constitucionalmente, no se quiere decir que

³⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p.364.

⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso...**, *op. cit.*, p.365.

lo protegido es el derecho de propiedad sobre cada bien concreto. Ocurre que nos hallamos ante una garantía de corte institucional, que protege no sólo (o mejor, no tanto) la posición jurídica de quienes ya son propietarios, sino la perduración de la institución de la propiedad, en un sentido objetivo. Lo protegido no es el dominio como conjunto de facultades de que es titular el propietario, sino que se está estudiando la intangibilidad del valor patrimonial⁴¹.

Vale ressaltar que a necessidade de se interpretar o direito de propriedade com a maior amplitude possível já era defendida por FRANCISCO CAMPOS quando da vigência da Constituição de 1946⁴². Confira-se a lição do referido autor:

A expressão – *propriedade* – de que usa a Constituição, assim no § 16, como no § 18 do art. 141, deve ser entendida em tãda a sua amplitude, ou como compreendendo tãdas as coisas ou utilidades suscetíveis de apropriação privada ou de constituir objeto de um direito. O conceito de propriedade é coextensivo ao de patrimônio, ou propriedade é direito que temos sôbre os bens, materiais ou imateriais, que constituem o nosso patrimônio⁴³.

Nesse sentido, há que se levar em conta essa concepção ampla a respeito do direito de propriedade para fins de interpretação do art. 5º, XXII, da Constituição Federal, que, de maneira imperativa, preceitua que “é garantido o direito de propriedade”, bem como para o art. 1.228, do Código Civil, que assegura ao proprietário a faculdade de “... usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

O segundo aspecto relacionado com o surgimento do Estado Social Democrático de Direito diz respeito às limitações ao exercício do direito de

⁴¹ **El Principio...**, *op. cit.*, p.35.

⁴² O autor faz uma análise acerca do direito de propriedade à luz do art. 141, §§16 e 18, da Constituição de 1946, cuja redação é a seguinte: “Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... §16 - É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior. ... §18 - É assegurada a propriedade das marcas de indústria e comércio, bem como a exclusividade do uso do nome comercial”.

⁴³ CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. vol. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p.54.

propriedade, que, em sua atual concepção, não pode ser visto como algo exclusivo e ilimitado, mas sim como um direito que favoreça um maior número de pessoas, em razão da incorporação, pelas sociedades modernas, da função social ao próprio conceito de propriedade⁴⁴.

Em outras palavras: o direito de propriedade deixa de ser absoluto para assumir um caráter relativo, com o objetivo de promover o bem estar geral, e não apenas o do proprietário⁴⁵.

Conforme as lições de HÉCTOR VILLEGAS, “...la forma republicana de gobierno no admite derechos absolutos sino relativos”⁴⁶, e essa relatividade, no direito de propriedade, segundo GARCIA BELSUNCE:

...tiene por objeto hacer cumplir a la propiedad una función social determinada por el interés general o el bien común (salud pública, seguridad, moralidad, buenas costumbres, intereses superiores de la comunidad, el derecho de los terceros, que es el punto donde termina el derecho de cada uno), función que justifica limitaciones que a su vez reconocen un límite: la no alteración del derecho relativo; en otros términos, limitación sí; pero desconocimiento, alteración o anulación, no⁴⁷.

Não é por outro motivo que a Constituição da República de 1988, em seu art. 5º, XXIII (ou seja, logo após o inciso XXII, que trata a respeito da garantia do direito de propriedade), dispõe que “a propriedade atenderá a sua

⁴⁴ Sobre o assunto, vale destacar as lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA: “...o caráter absoluto do direito de propriedade, na concepção da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (segundo a qual seu exercício não estaria limitado senão na medida em que ficasse assegurado aos demais indivíduos o exercício dos seus direitos), foi sendo superado pela evolução, desde a aplicação da teoria do abuso do direito, do sistema de limitações negativas e depois também de imposições positivas, deveres e ônus, até chegar-se à concepção da propriedade como função social, e ainda à concepção da propriedade socialista, hoje em crise. (SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.272).

⁴⁵ Conforme as lições de CINTIA ESTEFÂNIA FERNANDES, “...é a partir da Constituição alemã de Weimar, em 1919, com o progresso reconhecimento da necessidade de uma efetiva ordem econômica e social, que a propriedade passa a ter novo conceito, vinculando-se a ela, a necessidade da mesma deter também uma função social para o atingimento do bem-estar coletivo. (FERNANDES, Cintia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.53).

⁴⁶ El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Coord.). **Estudios...**, op. cit., p.225.

⁴⁷ *Apud* Idem.

função social”, numa nítida intenção de vincular o direito de propriedade privada à efetivação de valores relacionados ao interesse público⁴⁸.

Sobre as limitações impostas pela Constituição ao direito de propriedade, vale mencionar o instituto da desapropriação, previsto no art. 5º, XXIV⁴⁹, da Lei Maior, que diz respeito à transferência compulsória do bem de propriedade do particular para o Estado, com o pagamento de prévia e justa indenização, merecendo destaque, ainda, que a desapropriação por interesse social somente poderá ser efetivada quando “...‘as circunstâncias impõem a distribuição ou o condicionamento da propriedade para seu melhor aproveitamento, utilização, ou produtividade em benefício da coletividade ou de categorias sociais merecedoras de amparo específico do Poder Público’”, já que, neste caso, “...os bens desapropriados não se destinam à Administração ou a seus delegados, mas sim à coletividade ou a certos beneficiários que a lei credencia para recebê-los ou utilizá-los convenientemente”⁵⁰.

A desapropriação também pode ocorrer quando o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, não promover, nos termos da lei, o seu adequado aproveitamento. Nesta situação, autoriza o art. 182, §4º, III, da Constituição, a “desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais”.

Outro exemplo de restrição do direito de propriedade diz respeito à requisição de uso de propriedade particular, em caso de iminente perigo público, a teor do art. 5º, XXV, da Constituição Federal, que assim dispõe: “no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano”.

⁴⁸ No mesmo sentido dispõe o art. 170, III, da CF/88, *in verbis*: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”.

⁴⁹ “A lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, SS 2.217, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 09/09/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 22/12/2011.

Como se pode notar, o direito de propriedade passou de uma concepção absoluta, especialmente relacionada com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, para uma concepção relativa, com o desenvolvimento da chamada “doutrina da função social da propriedade”⁵¹. Em outras palavras: o direito de propriedade, que, num determinado contexto histórico, se defendeu ser irrestrito, é, hoje, condicionado ao cumprimento de sua função social.

Há que se destacar, contudo, que o direito de propriedade jamais foi algo absoluto, intangível e irrestrito, nem mesmo à luz da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Isso porque a tributação nunca deixou de configurar-se como uma forma de intervenção do Estado no patrimônio do particular. Em certos períodos essa intervenção se deu de forma mais ou menos abusiva, mas sempre implicou limitação ao direito de propriedade, por envolver a atuação do Estado no patrimônio do particular.

Portanto, o direito de propriedade sempre foi, e sempre será, relativo, até mesmo porque é um instrumento de manifestação do direito de liberdade, e, conforme as lições de PONTES DE MIRANDA, “A liberdade é limitada; e não só pelas conseqüências de fatos da vida individual. Também o é pelas conseqüências de fatos históricos”, sendo certo que “O próprio J. J. Rousseau não podia estar certo de terem sido livres os seus ancestrais ao tempo das invasões e conquistas. Nem ele, individualmente, nem nas suas origens, conheceu a liberdade ilimitada”⁵².

Tributação importa, portanto, em limitação ao direito de propriedade, juntamente com outros institutos de natureza completamente diversas, como, por exemplo, a desapropriação. E para que essa limitação não redunde, numa situação extrema, em privação ao exercício do direito de propriedade (e, conseqüentemente, ao exercício de outros direitos e garantias constitucionais, que são viabilizados a partir do direito de propriedade), é necessário que se leve em consideração, quando da criação dos tributos, os princípios constitucionais, dentre os quais se enquadra o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

⁵¹ FACHIN, Luiz Edson. **A função social...**, *op. cit.*, p.19.

⁵² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Democracia, Liberdade e Igualdade: os três caminhos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p.298-299.

1.3. Princípio da proibição aos efeitos de confisco: previsão constitucional.

Dispõe o art. 150, IV, da Constituição Federal, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado às pessoas políticas a utilização de “...*tributo com efeito de confisco*”. O enunciado em questão, que se trata de verdadeiro princípio constitucional, impede a criação de tributos dotados de caráter de insuportabilidade, e que, conseqüentemente, prejudiquem ou impeçam o exercício, por parte do contribuinte, dos direitos e garantias fundamentais assegurados pela Lei Maior.

Este princípio constitucional, que doutrina e jurisprudência comumente denominam de “princípio do não-confisco”⁵³, “princípio da proibição de tributo com efeito de confisco”⁵⁴, “princípio da não-confiscatoriedade”⁵⁵ etc., conta com positivação expressa, no Brasil, apenas com a Constituição de 1988, do que não se deve concluir que não estivesse implícito nas constituições anteriores, especialmente nas disposições garantidoras do direito de propriedade.

Na Constituição de 1824, o direito de propriedade era garantido no art. 179, XXII⁵⁶, havendo, ainda, a proibição de confisco de bens (e não de efeito de confisco no âmbito da tributação) no inciso XX⁵⁷ do mesmo dispositivo.

A primeira Constituição Republicana, de 1891, garantia, no art. 72, §17⁵⁸, o direito de propriedade em sua plenitude, do que se infere que, no

⁵³ Como ESTEVÃO HORVATH e FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, que assim denominam o princípio em suas obras “O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário”.

⁵⁴ Nesse sentido: PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu “Curso de Direito Tributário”; LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, em sua obra “Proibição de Tributos com Efeito de Confisco”, e CASSIANO MENKE, que possui trabalho específico sobre o tema, cujo título é “A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário”.

⁵⁵ Como ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, em seu “Curso de Direito Constitucional Tributário”, valendo destacar que o mesmo autor, em seu “Reflexões Sobre a Obrigação Tributária”, publicado recentemente pela Editora Noeses (2010), denomina o princípio em questão de “Princípio do não-confisco”.

⁵⁶ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. ... XXII. E'garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. Se o bem publico legalmente verificado exigir o uso, e emprego da Propriedade do Cidadão, será elle préviamente indemnizado do valor della. A Lei marcará os casos, em que terá logar esta unica excepção, e dará as regras para se determinar a indemnisação”.

⁵⁷ “Art. 179. ... XX. Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infamia do Réo se transmittirá aos parentes em qualquer gráo, que seja”.

campo da tributação, não poderia haver qualquer investida do Estado que prejudicasse o exercício deste direito, e dos demais dele decorrentes.

A proibição de tributos com efeitos confiscatórios também estava implícita na Constituição de 1934, que, em seu art. 113, n.17⁵⁹, garantia o direito de propriedade, bem como a partir de uma interpretação extensiva e analógica do item n.29, do mesmo art. 113, que vedava a aplicação de pena de confisco⁶⁰.

Além destes enunciados, havia, no art. 185, da Carta de 1934, um limite quantitativo relacionado ao aumento de impostos. Referido dispositivo continha a seguinte redação: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”. Na opinião de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, foi na Constituição de 1934 “O mais próximo que nossa história constitucional já chegou de positivizar o princípio do não-confisco, antes da promulgação da Carta de 88”, pois nela se “...chegou a estabelecer parâmetros objetivos para a caracterização do efeito de confisco pela tributação”⁶¹.

PONTES DE MIRANDA, ao comentar o artigo 185 da Constituição de 1934, destacou que a vedação era dirigida ao legislador tributário, que não poderia elevar os impostos de maneira desmesurada, a ponto de causar surpresas e graves perturbações aos contribuintes, efeitos estes que, de certa forma, se identificam com os efeitos de confisco. Nas palavras do referido autor:

⁵⁸ “Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 17 - O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia”.

⁵⁹ “Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... 17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior”.

⁶⁰ “Art. 113. ... 29) Não haverá pena de banimento, morte, confisco ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro”.

⁶¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p.47.

Contra o mal de se elevarem desmesuradamente os impostos, causando surpresa e, pois, graves perturbações à indústria, ao comércio, à agricultura e aos particulares em geral, o art. 185 opôs o limite de 20% como máximo do aumento. Entenda-se: aumento de cada ano⁶².

Da Constituição de 1937 também é possível extrair a vedação aos efeitos de confisco, no campo da tributação, a partir do art. 122, n.14⁶³, que tratava a respeito do direito de propriedade, não havendo, todavia, nesta Carta, a exemplo da Constituição de 1891, disposição expressa a respeito da impossibilidade de confiscação de bens no âmbito penal.

A Constituição de 1946, por garantir, assim como as demais, o direito de propriedade (art. 141, §16⁶⁴), e também por vedar, no âmbito penal (§31⁶⁵, do art. 141), o confisco de bens, proibia a instituição de tributos com efeitos de confisco.

A proibição de tributos com efeito de confisco também estava implícita na Constituição de 1967, que, em seu art. 150, §22⁶⁶, garantia o direito de

⁶² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição da República dos E. U. do Brasil de 1934**. Tomo. II. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936, p.558.

⁶³ “Art. 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... 14) o direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularem o exercício”

⁶⁴ “Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 16 - É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior”.

É importante destacar que o art. 147, da Constituição de 1946, vincula o direito de propriedade ao bem-estar-social. Confira-se a redação do referido dispositivo: “Art. 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos”.

⁶⁵ “§ 31 - Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica”.

⁶⁶ “Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 22 - É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no art. 157, § 1º. Em caso de perigo

propriedade, bem como no §11⁶⁷ do mesmo dispositivo, que, em sua redação original, vedava o confisco penal de bens, ressalvados os efeitos de confisco que seriam gerados pela aplicação da pena de perdimento de bens, em razão de danos causados ao Erário.

Com a ditadura militar, implantada no Brasil em 1964, a Constituição Federal passou a ser modificada, de maneira substancial, por Emendas e Atos Institucionais, que atingiram, inclusive, o confisco penal, tema que serve de interpretação, juntamente com as garantias relativas ao direito de propriedade, para se concluir que o efeito de confisco tributário também era vedado.

De fato, a redação do §11, do art. 150, da Constituição de 1967, foi modificada pelo Ato Institucional n.14, de 5 de setembro de 1969, de onde se observa que o confisco de bens passou a ser admitido, além dos casos em que este efeito era gerado pela pena de perdimento de bens, nas situações de “...guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar”⁶⁸. Ou seja, para supostamente se preservar a segurança nacional, bem como o bem-estar do povo e desenvolvimento pacífico das atividades do País, mitigou-se a vedação constitucional ao confisco, muito embora, ao que parece, a preocupação maior, na época, era viabilizar, nas chamadas situações de “guerra psicológica adversa ou da guerra revolucionária ou subversiva”, a aplicação da pena de morte e a prisão perpétua⁶⁹. O direito de propriedade, contudo, não sofreu alterações, razão

público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior”.

O direito de propriedade, vale ressaltar, está vinculado, também na CF/67, ao cumprimento de sua função social. É o que se observa do art. 157, III, *in verbis*: “Art. 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”.

⁶⁷ “§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, nem de confisco. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação militar aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública”.

⁶⁸ Eis a nova redação do §11, do art. 150, da CF/67: “§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”.

⁶⁹ É o que se conclui da exposição de motivos do Ato Institucional n.14/69. Confira-se: “CONSIDERANDO que atos de guerra psicológica adversa e de guerra revolucionária ou subversiva, que atualmente perturbam a vida do País e o mantém em clima de intranquilidade e agitação, devem merecer mais severa repressão; CONSIDERANDO que a tradição jurídica brasileira, embora contrária à pena capital, ou à prisão perpétua, admite a sua aplicação na

pela qual, ainda que a vedação ao confisco penal tenha sido mitigada, a implícita proibição de utilização tributos com efeitos de confisco, no âmbito tributário, permanecia incólume.

Com a Emenda Constitucional n.1, de 17 de outubro de 1969, a vedação à criação de tributos com efeitos confiscatórios permaneceu implícita no Texto Constitucional, pois o direito de propriedade, bem como a vedação ao confisco penal (com a mesma redação conferida pelo Ato Institucional n.14/69), continuaram garantidos pelo art. 153, §22⁷⁰ e §11⁷¹, respectivamente. É nesse sentido que ALIOMAR BALEEIRO, ao agregar o §1º, do art. 153, da Constituição de 1967 (=princípio da igualdade)⁷², com as modificações introduzidas pela EC n.1/69, aos demais §11 e §22, defendia a vedação implícita de um sistema tributário com efeitos de confisco. Nas palavras deste autor:

Dentre os efeitos jurídicos do art. 153, §§1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tais entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral. Sob esse ponto de vista, aquele dispositivo integra o sistema político e econômico da Constituição, que garante o

hipótese de guerra externa, de acordo com o direito positivo pátrio, consagrado pela Constituição do Brasil, que ainda não dispõe, entretanto, sobre a sua incidência em delitos decorrentes da guerra psicológica adversa ou da guerra revolucionária ou subversiva; CONSIDERANDO que aqueles atos atingem, mais profundamente, a segurança nacional, pela qual respondem todas as pessoas naturais e jurídicas, devendo ser preservada para o bem-estar do povo e desenvolvimento pacífico das atividades do País, resolvem editar o seguinte Ato Institucional: ...”.

⁷⁰ “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 22. É assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no artigo 161, facultando-se ao expropriado aceitar o pagamento em título de dívida pública, com cláusula de exata correção monetária. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior”.

A função social, como limitação ao direito de propriedade, passou a constar no art. 160, III, *in verbis*: “Art. 160. A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social, com base nos seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”.

⁷¹ “§ 11. Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva, no termos que a lei determinar. Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta”.

⁷² “Art. 153. ... § 1º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça”.

direito de propriedade, salvo desapropriação mediante prévia e justa indenização em dinheiro (153, §22)⁷³.

Vale destacar, ainda, que, muito embora a palavra “confisco” tenha sido suprimida do §11, do art. 153, da Constituição de 1967 (com redação dada pela EC n.1/69), pela Emenda Constitucional n.11, de 13 de outubro de 1978⁷⁴, ainda assim permanecia implícita, na Lei Maior, a proibição de tributos com efeitos confiscatórios, em razão da preservação do direito de propriedade.

Finalmente, e como já mencionado, apenas com a Constituição de 1988, também chamada de “Constituição Cidadã”, é que a vedação aos efeitos de confisco, em matéria de tributação, ganhou espaço próprio no Texto Constitucional, especificamente no já mencionado art. 150, IV. Mas o princípio em si, como visto, não é novo, e esteve implícito em todas as Constituições brasileiras.

1.4. Direito comparado.

A positivação expressa, no Texto Constitucional, do princípio da vedação aos efeitos de confisco, não se trata de iniciativa exclusiva do Constituinte brasileiro. Há, nas Constituições de outros países, previsão semelhante à do art. 150, IV, da Constituição da República, ou seja, proibição expressa de tributação que implique efeito confiscatório.

Na Espanha, o art. 31, da Constituição de 1978, prevê, em seu item n.1, que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, *en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*” (destacamos). A diferença é que o Constituinte espanhol utilizou a palavra “alcance”, enquanto o brasileiro fez menção à palavra “efeito”. Trata-se, na verdade, de duas palavras que revelam a mesma intenção: vedar que os tributos atinjam o patamar de insuportabilidade, gerando os mesmos efeitos

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.565-566.

⁷⁴ Eis a redação conferida ao § 11 pela EC n.11/78: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento no exercício de função pública”.

que o confisco geraria, ou, em outras palavras, atinja o mesmo patamar que configuraria a pena de confisco.

Vale ressaltar, ainda, que a vedação constitucional de tributos com alcance confiscatório está diretamente relacionado com outros princípios prestigiados pelo Constituinte espanhol, quais sejam, capacidade contributiva e igualdade, além da progressividade como técnica de apuração do tributo, todos estes, por sua vez, relacionados à ideia de justiça tributária.

A Constituição do Paraguai, de 1992, também veda, expressamente, a tributação com caráter confiscatório. É o que se infere da leitura do art. 181, que trata a respeito da igualdade tributária: “La igualdad es la base del tributo. *Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio*. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país” (destacamos). Aqui, mais uma vez, verifica-se a divergência de verbetes utilizados pelos Constituintes brasileiro e paraguaio, valendo-se este último da palavra “caráter”, que, assim como “efeito” e “alcance”, revela a impossibilidade de se instituir tributo que tenha as mesmas características econômicas do confisco.

Ressalte-se, ainda, que no Texto Constitucional da República do Paraguai é possível verificar que a vedação atinente à criação de tributos com caráter de confisco está relacionada, diretamente, com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Na Venezuela também se proíbe, expressamente, a instituição de tributo com efeito de confisco. Isso porque a Constituição venezuelana, de 2000, em seu art. 317, prevê que “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. *Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio*”. (destacamos)

A palavra “efeito” é, como visto, a mesma utilizada pelo Constituinte brasileiro, no art. 150, IV, e a proibição constitucional em questão encontra-se diretamente relacionada com o princípio da legalidade.

A Constituição do Peru, de 1993, em seu art. 74, também veda a instituição de tributos que possuam caráter de confisco. Confira-se a redação do referido dispositivo:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. *Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.*

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (destacamos)

Assim como a Constituição paraguaia, a Lei Maior do Peru vale-se do verbete “caráter”, e a proibição de uma tributação com caráter de confisco está diretamente relacionada com outros princípios constitucionais, quais sejam, o da legalidade e igualdade. Faz-se, ainda, menção genérica aos direitos fundamentais da pessoa, que, no âmbito tributário, deverão ser respeitados, e, após considerações a respeito da anterioridade da lei tributária, consigna-se que não surtirá efeitos jurídicos a norma que violar as disposições contidas no mencionado artigo 74.

É interessante notar que, de modo geral, as constituições ora analisadas relacionam a vedação aos efeitos de confisco a um sistema tributário justo, que somente pode ser construído com o respeito aos direitos fundamentais do cidadão e aos princípios da legalidade, igualdade e capacidade contributiva.

Por outro lado, há países em que inexistente previsão constitucional expressa no sentido de proibir a instituição de tributos com efeitos confiscatórios. Dessa situação, contudo, não se pode concluir, de maneira alguma, que a tributação desmedida e privativa do exercício dos direitos fundamentais está autorizada. A diferença, aqui, e à semelhança do que se verificou no Brasil nas constituições anteriores à de 1988, é que o “não-confisco”, em matéria de tributação, se trata de um princípio implícito, extraído, de maneira geral, do direito de propriedade.

É o caso da Constituição da Argentina, de 1853, de onde se extrai a proibição referente à instituição de tributos com efeito de confisco das disposições constitucionais que tratam a respeito do direito de propriedade. Nesse sentido, merecem transcrição os arts. 14 e 17, da Lei Maior argentina, que assim dispõe:

Art. 14.- Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.

...

Art. 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.

RODOLFO R. SPISSO, ao tratar a respeito do art. 17, acima transcrito, consignou que “...nuestra ley fundamental protege con mayor énfasis y vigor el derecho de propiedad que la Constitución de los Estados Unidos, y que nuestras Constituciones de 1819 y 1826, en las cuales no se exigía la previa indemnización en caso de expropiación”, e que esta enfática proteção do direito de propriedade “...se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada”. Disso não se pode concluir, continua o autor, pela existência de uma antinomia entre direito de propriedade e tributo, já que este constitui o preço que se deve pagar para viver em sociedade, mas sim que “...debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede

llegar a convertirse en sólo una bella palabra. Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos...”⁷⁵.

As lições acima revelam o atual posicionamento da Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina (CSJN), que, embora num primeiro momento tenha se pronunciado no sentido de que os tributos excessivos não poderiam ser considerados como uma espécie de confiscação de bens⁷⁶, passou a considerar, posteriormente, que “...es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad con límites infranqueables, que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos”⁷⁷.

Tanto é assim que a jurisprudência daquela Corte chegou a fixar limites quantitativos que, se ultrapassados pelo legislador tributário, tornariam a exação inconstitucional. É o que se verifica no caso dos impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária⁷⁸, sucessão (=imposto sobre heranças) e sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, em que se fixou o percentual de 33% como limite correspondente à carga tributária suportável nestes impostos. Nesse sentido, vale destacar o seguinte julgado daquele Tribunal Superior, que, ao tratar de efeito confiscatório em matéria de tributação, se pronunciou no sentido de que:

⁷⁵ SPISSO, Rodolfo R. **Derecho Constitucional Tributario: Principios constitucionales del gasto público – Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p.417.

⁷⁶ Nesse sentido, DINO JARACH menciona um julgado da Corte Suprema de 1906, onde se decidiu no sentido de que “Las confiscaciones prohibidas por la Constitución – dice la Corte – son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código Penal y en el sentido amplio del artículo 17 el apoderamiento de bienes de otro sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares, pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos, pueda imponer el Congreso o los gobiernos locales”. (JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. vol. I. Buenos Aires: Cima, 1969, p.140).

⁷⁷ El Principio..., *op. cit.*, p.233-234.

⁷⁸ A respeito do imposto imobiliário, SEGUNDO V. LINARES QUINTANA colaciona dois importantes precedentes da Corte Suprema da Nação Argentina. No primeiro, decidiu-se no sentido de que “en tanto la relación entre el valor de la propiedad y la tasa de la contribución sea razonable, la tacha de confiscatoriedad sólo es admisible si se demuestra que el impuesto absorbe más del 33% del producto normal de la eficiente explotación del inmueble gravado”. Ainda, em outra oportunidade, a Corte assim se pronunciou: “el derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable, en circunstancias ordinarias, con el desapoderamiento a título de impuesto, de más de un 33% de la utilidad corriente de una correcta explotación de los inmuebles rurales”. (LINARES QUINTANA, Segundo V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**. Buenos Aires: Alfa, 1951, p.239-240).

...cabe recordar la garantía de la razonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos y la pauta - sentada desde antiguo en materia de imposición inmobiliaria (Fallos: 210:172; 239:157), de impuesto sucesorio (Fallos: 234:129) o de impuesto a los réditos (Fallos: 220:699)- de fijar un 33% como tope de la presión fiscal, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional⁷⁹.

Na Alemanha também inexistente qualquer dispositivo que vede, expressamente, a utilização de tributos com efeitos confiscatórios. Contudo, o Tribunal Constitucional Federal reconhece, com fundamento nos arts. 3^{o80}, que trata do princípio da igualdade, e 14⁸¹, que dispõe a respeito do direito de propriedade, a necessidade de limitações ao exercício da competência tributária, estipulando, inclusive, à semelhança da Suprema Corte da Nação Argentina, limites quantitativos no que diz respeito à carga tributária total.

Nesse sentido, convém destacar a decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Alemão, de 22 de junho de 1995, que se manifestou no sentido de que a soma dos tributos suportados pelo contribuinte não pode superar a metade de seus rendimentos.

ESTEVÃO HORVATH, ao comentar a sentença em questão, resumiu sua parte mais importante da seguinte forma:

...pode-se dizer que o Tribunal Constitucional alemão entende que, em vista do item 2 do art. 14 da Lei Fundamental (transcrito em nota de rodapé), o patrimônio serve tanto a fins privados como ao bem-estar comum. Destarte, o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido a outros que gravam a renda (lembrando-se, aqui, o entendimento da Corte acerca

⁷⁹ H. 102. XXII. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional. (D.G.I.) s/ ordinario (repetición). Buenos Aires, 4 de mayo de 1995.

⁸⁰ “Art. 3º [Igualdade perante a lei]: (1) Todas as pessoas são iguais perante a lei. (2) Homens e mulheres têm direitos iguais. O Estado promoverá a realização efetiva da igualdade de direitos das mulheres e dos homens e empenhar-se-á pela eliminação de desvantagens existentes. (3) Ninguém poderá ser prejudicado ou favorecido por causa do seu sexo, da sua descendência, da sua raça, do seu idioma, da sua pátria e origem, da sua crença ou das suas convicções religiosas ou políticas. Ninguém poderá ser prejudicado por causa da sua deficiência”.

⁸¹ “Art. 14 [Propriedade – Direito de sucessão – Expropriação]: (1) A propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei. (2) A propriedade obriga. Seu uso deve servir, ao mesmo tempo, ao bem comum. (3) Uma expropriação só é lícita quando efetuada para o bem comum. Pode ser efetuada unicamente por lei ou em virtude de lei que estabeleça o modo e o montante da indenização. A indenização deve ser fixada tendo em justa conta os interesses da comunidade e dos afetados. Quanto ao montante da indenização, em caso de litígio, admite-se o recurso judicial perante os tribunais ordinários”.

da impossibilidade de gravar-se a *substância* do patrimônio) se a tributação global sobre a renda potencial corresponder aproximadamente a uma repartição das cargas (dos encargos) públicas na base de 50% entre a Administração (o Estado) e os contribuintes, respeitando-se, com isso, os princípios da igualdade e da capacidade econômica. Insiste o elevado Tribunal na necessidade de se avaliar os bens e direitos de conteúdo econômico *na sua totalidade* e segundo a sua capacidade de gerar rendimentos⁸².

Verifica-se, portanto, a preocupação daquele Tribunal Constitucional no sentido de conferir efetividade ao direito de propriedade, estipulando um limite tributário global, correspondente a 50% da renda, como forma de proteger a vida privada do cidadão e de sua família.

Finalmente, cumpre destacar que, na Itália, a proibição relativa à instituição de tributos com efeitos confiscatórios é extraída da Constituição de 1947 a partir dos arts. 23⁸³, que trata a respeito do princípio da legalidade, e 53⁸⁴, que dispõe acerca do princípio da capacidade contributiva. Em conjunto, estes dispositivos tutelam o direito de propriedade, garantido pelo art. 42⁸⁵, da Constituição italiana.

Da leitura do art. 23, que trata da legalidade, extrai-se, conforme as lições de FRANCESCO MOSCHETTI, a “...garantía de la libertad y la propiedad individual”, contendo, portanto, “...un *principio de justicia puramente formal*”, enquanto que do art. 53, do mesmo diploma, que faz referência à

⁸² HORVATH, Estevão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.141.

⁸³ “Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge” (Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta sem lei).

⁸⁴ “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività” (Todos são obrigados a contribuir com a despesa pública em razão da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado pelo critério da progressividade).

⁸⁵ “Art. 42. La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.

La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti. La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale. La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità”. (A propriedade é pública ou privada. Bens econômicos pertencem ao Estado, às entidades ou indivíduos. A propriedade privada é reconhecida e garantida pela lei, que prescreve a forma de aquisição, gozo e limitações, de modo a garantir a sua função social e torná-la acessível a todos. A propriedade privada pode ser, nos casos previstos em lei, e garantida a indenização, expropriada por razões de interesse geral. A lei estabelece as regras e os limites da herança legítima e testamentária e os direitos de herança do Estado).

capacidade contributiva, expressa “...un *principio de justicia sustancial*”, que “...adquiere pues gran importancia en el Derecho tributario como norma exponente de los *fundamentales criterios de justicia y racionalidad fiscales*”⁸⁶.

A vedação de um sistema tributário oneroso, que ocasione efeitos de confisco, está relacionado, portanto, com a ideia de justiça tributária, que somente pode ser alcançada quando respeitados os princípios constitucionais, como legalidade e capacidade contributiva, e, também, quando observados os direitos e garantias fundamentais, como, por exemplo, o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa econômica.

Assim, vale destacar, mais uma vez, as lições de FRANCESCO MOSCHETTI, no sentido de que:

...la tutela del derecho de propiedad no puede reducirse a tutela de la expropiación en sentido estricto...”, razão pela qual “Seria, así, ilegítima, por contraste con el artículo 42, párrafos primero y segundo, una ley tributaria que tuviese como consecuencia la supresión de la propiedad privada o impidiese a la larga su supervivencia, o la vaciase de su contenido esencial, o la limitase por mera hostilidad y al margen de las razones previstas en el párrafo segundo (144).

A pesar de la intervención fiscal, la propiedad privada debe permanecer como institución esencial de nuestro ordenamiento y no puede, por tanto, ser eliminada o reducida a una función totalmente simbólica.

El límite a una imposición indiscriminada, en tutela de la propiedad, se halla también en el artículo 53, que vincula la potestad tributaria no sólo en relación con el hecho imponible, sino también con el montante máximo del tributo. El inciso “en razón” comporta que el tributo puede detraer sólo una parte de la capacidad, sin llegar al agotamiento de ésta. La misma afirmación de que debe existir “un sistema tributario” se armoniza mejor con el mantenimiento en la República italiana de una organización económica privada, que con su eliminación. En rigor, en un Estado en que la economía fuese enteramente pública perdería sentido la necesidad de la existencia de un sistema de tributos. Perdería, acaso, sentido hablar incluso de deberes de solidaridad, pues éstos se justifican como correctivos de los derechos de libertad. La solidaridad económica presupone la diversidad de riquezas.

Naturalmente, habrá que juzgar caso por caso si el tributo ha llegado hasta el punto de violar el derecho de propiedad. No es posible establecer una medida absoluta de esta violación. Existen zonas intermedias en las que podrá dudarse si ha existido o no y en las que se deberá dejar libre opción al legislador; mas deberá también admitirse que existe un límite

⁸⁶ El principio..., *op. cit.*, p.58-59.

máximo, más allá del cual no se puede negar la anulación y la violación de la institución tutelada por el artículo 42⁸⁷.

Ressalte-se que a vedação relacionada à instituição de tributos com efeitos de confisco já era reconhecida pela doutrina antes mesmo da Constituição italiana de 1947. Nesse sentido, convém mencionar as lições de GRIZIOTTI, que, já em 1931, vinculava a proibição de excessos no campo tributário como decorrência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Confira-se as palavras do referido autor:

Como corolario al postulado de la igualdad tributaria se afirma la *prohibición de la doble imposición y de los excesos tributarios*. Si los ciudadanos deben ser gravados igualmente, encontrándose en las mismas condiciones de capacidad contributiva, no se debe gravar a los unos con un solo impuesto y a los otros con dos o más⁸⁸.

Inferre-se, portanto, que a vedação aos efeitos de confisco, em matéria tributária, esteve sempre presente nas Constituições de diversos países. Há situações em que o princípio em questão foi positivado expressamente no plano constitucional, como é o caso do Brasil, Espanha, Venezuela e Peru; por outro lado, há ordenamentos jurídicos de onde se extrai o princípio do “não-confisco” tributário a partir de outros princípios (especialmente igualdade, capacidade contributiva e propriedade), como é o caso da Argentina, Alemanha e Itália.

Contudo, qual seria o verdadeiro conteúdo do princípio constitucional que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco, presente, como visto, nas Constituições de diversos países?

A resposta a esta indagação demanda, em primeiro lugar, uma análise acerca daquilo que se deve entender por “confisco”, para, posteriormente, se tratar a respeito dos efeitos de confisco no campo da tributação.

⁸⁷ Ibidem, p.295-297.

⁸⁸ **Principios...**, *op. cit.*, p.181.

1.5. Conceito de confisco.

À primeira vista, a palavra “confisco” traz a ideia de perda, retirada forçosa do patrimônio, ou de parcela deste, sem qualquer compensação ou retribuição. Consequência disso é considerar o instituto em questão como uma penalidade pela prática de um ilícito, pois, num Estado-de-Direito, não há que se falar em perda da propriedade, em sentido lato, sem justa e prévia indenização.

Acerca do vocábulo “confisco”, DE PLÁCIDO E SILVA preleciona o seguinte:

Confisco, ou confiscação, é vocábulo que deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.

Em regra, pois, o confisco se indica numa punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude de que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.

Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial.

Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens.

O confisco se efetiva preliminarmente pela apreensão ou pelo seqüestro. Mas, não pode ser tomado por nenhuma destas medidas judiciárias.

Ele é, em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.

Em matéria fiscal, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria contrabandeada ou que seja posta no comércio em contravenção às leis fiscais. Dá-se a apreensão e o poder público a confisca para cobrar-se dos impostos e das multas devidas. Mesmo neste caso, embora não se adjudique ao erário a soma de mercadorias apreendidas, adjudica-se o seu preço, isto é, o seu valor⁸⁹.

No confisco, portanto, inexistente qualquer contraprestação em troca da retirada da propriedade, derivando, a partir deste raciocínio, o caráter de penalidade que, como se pode observar, é inerente ao conceito de confisco.

⁸⁹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. vol. I. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 395-396.

É nesse sentido, inclusive, que ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA trata a respeito do tema. Para este autor, “Confisco é a absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização”⁹⁰. E por que sem justa indenização? Porque se trata de uma penalidade aplicada a determinada pessoa, em razão da prática de um ilícito. Não é por outro motivo que FÁBIO FANUCCHI se manifestou no sentido de que “...é vedado o exercício de tributação confiscatória, constituindo-se o confisco admitido constitucionalmente, apenas em sanção a ato ilícito”⁹¹, e que AIRES FERNANDINO BARRETO afirmou, categoricamente, que “...confisco é medida de caráter sancionatório”⁹².

Os ensinamentos de RAMÓN VALDÉS COSTA deixam evidente que o caráter de apenação é o que, propriamente, confere contornos ao termo “confisco”. Confira-se:

*En principio, la confiscación como instrumento normal de privación de los bienes de los particulares en favor del fisco, está desprovista de fundamento jurídico constitucional. Sólo puede encontrar fundamento como pena, y los derechos positivos, incluso el nacional, conocen más de un caso justificado de esta aplicación*⁹³.

No mesmo sentido são as lições de FRANCISCO GARCÍA DORADO: “El sentido tradicional e histórico del término confiscación ha sido el de ‘pena’ consistente en apoderarse el Estado de los bienes de algún reo y por general de una universalidad de bienes, todo ello sin contraprestación ni indemnización alguna”⁹⁴.

Confisco, portanto, é pena, que pode ser total, quando atinge a totalidade do patrimônio, ou a integralidade de um ou mais bens integrantes do

⁹⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “due process of law” – Ensaio sobre o Controle Judicial da Razoabilidade das Leis**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.194.

⁹¹ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. vol. I. 4.ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1986, p.130-131.

⁹² BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.38.

⁹³ COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2004, p.483.

⁹⁴ DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación**. Madrid: Dykinson, 2002, p.93.

patrimônio da pessoa, ou parcial, situação em que é tomada uma parcela da propriedade do indivíduo, sem que, como já dito, haja qualquer indenização em virtude da prática deste ato sancionador. Um exemplo de confisco total seria a perda de uma propriedade imobiliária (v.g., um lote de terras) para o Poder Público, como medida punitiva pela prática de um ato ilícito. Já o confisco parcial, por sua vez, poderia se configurar na hipótese em que uma parcela deste imóvel fosse desapropriada do indivíduo, sem qualquer indenização, mantendo-se, todavia, o direito de propriedade sobre a parcela territorial não atingida pelo confisco.

É nesse sentido, inclusive, que REGINA HELENA COSTA define o termo “confisco”: “O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”⁹⁵. Por absorção total entenda-se a expropriação da integralidade do patrimônio, ou, ainda, de um ou mais bens a ele pertencentes, enquanto que a expressão “absorção substancial” revela a ideia de expropriação parcial da riqueza de determinada pessoa. Na mesma linha de pensamento, JOSE AUGUSTO DELGADO: “Confisco (do latim – *confiscare*) é concebido, no ambiente jurídico, como ação de força exercida pelo Estado consistente em transferir para si todos ou parte dos bens de um particular”⁹⁶.

Há, no direito brasileiro, situações em que se admite o confisco de bens, como se verifica do art. 243, *caput*, e parágrafo único, da Constituição Federal. Aqui fica evidente o caráter de apenação para o caso da prática dos eventos mencionados no referido artigo, que possui a seguinte redação:

Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei. Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de

⁹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.79.

⁹⁶ DELGADO, José Augusto. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000, p.92 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

Importante destacar, ainda, que o Código Penal brasileiro, em seu art. 91, II, alíneas “a” e “b”, prevê, como efeitos da condenação, a perda, em favor da União, resguardados os direitos das pessoas lesadas, ou de terceiros de boa-fé, “dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito”, bem como “do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso”, respectivamente.

A Constituição Federal trata, ainda, da pena de perdimento de bens, que, nos dizeres de FÁBIO FANUCCHI, é a forma “...como a Constituição Federal apelida o confisco”⁹⁷. Referida hipótese de perda da propriedade encontra-se positivada nos incisos XLV, e XLVI, “b”, ambos do art. 5º, que assim dispõem:

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

...

b) perda de bens;.

Confisco, portanto, importa perda, total ou parcial, da propriedade, que, por sua vez, compõe o patrimônio da pessoa. Esta perda, por se concretizar em razão do cometimento de um ato ilícito, não é passível de indenização. É por este motivo que inexistente qualquer semelhança entre confisco e desapropriação, pois este último pressupõe, sempre, a indenização, seja em razão de necessidade ou utilidade pública (art. 5º, XXIV, da CF/88), seja pelo fato de o proprietário de solo não edificado, subutilizado, ou, ainda, não utilizado, não promover o seu adequado aproveitamento (art. 182, §4º, III, da CF/88).

⁹⁷ **Curso...**, vol. I, *op. cit.*, p.470.

FABIO BRUN GOLDSCHMIDT destaca que a principal diferença entre confisco e desapropriação consiste na causa e na forma em que a propriedade é tomada do particular. Na expropriação, afirma o autor, “...o particular perde a propriedade sem que se lhe seja imputada qualquer conduta censurável”, ou seja, “A perda se justifica exclusivamente pela supremacia do interesse público e, por isso, o ex-proprietário é compensado com o pagamento de uma indenização”. Já no confisco, “...ao contrário, o particular dá causa à perda da propriedade. Ele comete um ato ilegal e é punido através da tomada de seu patrimônio e, justamente pela característica de pena, o confisco não dá direito a qualquer forma de indenização”⁹⁸.

Portanto, a ideia de confisco traz consigo três importantes elementos: a) perda total ou parcial do patrimônio do indivíduo; b) cometimento de um ilícito; e c) inexistência de indenização. Como se vê, trata-se de forma excepcionalíssima de perda da propriedade, que, relembre-se, é um direito garantido pela Constituição, razão pela qual as hipóteses de aplicação da pena de confisco se restringem àquelas taxativamente previstas no Texto Constitucional.

Nessa esteira de raciocínio, poder-se-ia dizer que a imposição tributária com caráter de confisco implicaria, necessariamente, penalidade, como observou ELIZABETH NAZAR CARRAZZA⁹⁹. Contudo, há que se destacar que o ordenamento jurídico veda qualquer possibilidade de cobrança de tributo com caráter de sanção pela prática de um ato ilícito. Essa assertiva decorre do próprio conceito constitucional de tributo, bem como de sua definição legal, prevista no art. 3º, do Código Tributário Nacional.

GERALDO ATALIBA, partindo da análise das normas constitucionais, chega a um verdadeiro conceito constitucional de tributo. Confira-se:

Juridicamente, define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não constitui sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta),

⁹⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p.47.

⁹⁹ “...o tributo confiscatório, por ser extremamente oneroso, acaba por transformar-se em penalidade. Ora, se a atividade é legítima e garantida pelo sistema jurídico, não pode ser sancionada por meio da atividade tributária” (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996, p.71).

e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais¹⁰⁰.

Ainda, assevera o autor que, “Se a lei tributária complementar ou ordinária escapar a tais padrões, será inconstitucional, aplicando-se-lhe, inclusive, a técnica de repressão ao desvio de poder”¹⁰¹.

O conceito extraído por GERALDO ATALIBA é de suma importância para viabilizar ao jurista, sempre que se deparar diante de uma situação que implique o dever de se levar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos, o reconhecimento a respeito da natureza deste crédito, que poderá dizer respeito a: “a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo”¹⁰².

Se a quantia cobrada se refere a multa, certamente decorrerá da prática de um ato ilícito, pois “Para que alguém seja devedor de multa, é necessário que algum comportamento anterior seu tenha sido qualificado como ato ilícito ao qual a lei atribuiu a consequência de dar nascimento à obrigação de pagamento de dinheiro ao estado, como punição, ou consequência desfavorável daquele comportamento”¹⁰³. A indenização por dano também decorre da prática de um ilícito, com a particularidade de se tratar de “...mera recomposição patrimonial, a título de composição do dano, segundo o princípio geral do direito, de acordo com o qual quem causar prejuízo a outrem é obrigado a indenizar”¹⁰⁴. Obrigação convencional, por sua vez, decorre de um vínculo nascido pela vontade das partes (por exemplo, celebração de contrato de aluguel, compra e venda etc.), não se tratando, portanto, de uma prestação compulsória.

O tributo, por sua vez, difere de todas estas figuras. Em primeiro lugar, não pode ser considerada como obrigação convencional em razão do modo de seu nascimento, pois, enquanto as obrigações convencionais nascem pela autonomia da vontade das partes, o tributo nasce da lei, o que implica dizer que, uma vez praticado o fato previsto na hipótese de incidência normativa, o

¹⁰⁰ **Hipótese**..., *op. cit.*, p.34.

¹⁰¹ *Ibidem*, p.35.

¹⁰² *Ibidem*, p.36.

¹⁰³ *Idem*.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p.37.

sujeito deverá, independentemente do elemento “vontade”, levar determinada quantia, em dinheiro, ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Da mesma forma o tributo se difere das multas e da indenização por dano, pois extrai-se de seu conceito constitucional que a obrigação tributária não decorre da prática de atos ilícitos. Nas palavras de GERALDO ATALIBA, “...o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo, adotado pelo direito constitucional brasileiro”¹⁰⁵.

Ainda nesse sentido, vale destacar que o art. 3º, do Código Tributário Nacional, ratifica o conceito constitucional de tributo, especificamente no ponto que trata a respeito da impossibilidade de se configurar como sanção pela prática de um ato ilícito. Confira-se a redação deste dispositivo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, não há dúvidas: tributo não é penalidade, ou sanção pela prática de atos ilícitos. Essa assertiva decorre, vale repetir, da própria Constituição, bem como do Código Tributário Nacional, razão pela qual não há como se cogitar em tributo confiscatório, ou seja, com caráter de penalidade. Tributo e confisco são institutos completamente diversos, cada qual com natureza jurídica própria.

Assim, quando a Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco, o que se proíbe, em verdade, é a utilização de tributos que gerem o *mesmo efeito econômico* que o confisco, total ou parcial, geraria. Essa é a única interpretação que viabiliza a manutenção das distintas naturezas do tributo e da expropriação confiscatória.

Ademais, a impropriedade da expressão “tributo confiscatório” reside no fato de que, ainda que o contribuinte seja submetido a uma tributação “insuportável”, que chegue ao limite da expropriação total do patrimônio, a exigência não consistirá na transferência de seu patrimônio para o Fisco, pois a prestação tributária é dotada de caráter pecuniário, como se verifica do próprio

¹⁰⁵ Idem.

conceito constitucional de tributo, formulado por GERALDO ATALIBA, e da própria definição legal prevista no art. 3º, do CTN.

Assim, por exemplo, numa hipótese de cobrança de IPVA à alíquota de 100% sobre o veículo automotor, a prestação tributária não consiste em transferir a propriedade deste bem móvel para a Fazenda Pública, mas sim em levar uma quantia, correspondente ao valor do veículo, aos cofres públicos. E se o proprietário, nesta situação hipotética, não possuir capacidade financeira para arcar com o custo deste oneroso tributo, deverá alienar seu veículo a terceiros, a fim de satisfazer a obrigação fiscal.

Deste modo, o que a Constituição Federal veda, em matéria tributária, é a utilização de tributos que ocasionem o mesmo “efeito” do confisco, ou seja, a imposição fiscal que seja sentida como uma penalidade pelo indivíduo, que tem contra si uma investida do Estado relacionada à tomada, total ou parcial, de sua propriedade, sem qualquer indenização em razão da prática deste ato.

AIRES BARRETO, ao tratar a respeito do aspecto relacionado à interpretação do termo “confisco”, especificamente no campo tributário, se manifestou no seguinte sentido:

Note-se que a Constituição vale-se da expressão “efeito de confisco” e não “confisco”. Se o faz é porque confisco é medida de caráter sancionatório. Não se esqueça que se designa por confisco a absorção total ou parcial da propriedade privada, sem indenização. Seria equivocado, pois, dizer que “é vedado o confisco”. O que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco¹⁰⁶.

Ainda, conforme as lições de REGINA HELENA COSTA:

Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória “que não constitua sanção de ato ilícito” (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório¹⁰⁷.

¹⁰⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p.38.

¹⁰⁷ **Princípio...**, *op. cit.*, p.79.

MISABEL DERZI confirma que a Constituição Federal, em matéria de tributação, veda a instituição de tributos que gerem repercussões no patrimônio do sujeito passivo semelhantes ao confisco, instituto este que possui conteúdo antagônico àquele que se extrai do conceito de tributo. Nas palavras da referida autora, “Técnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria”¹⁰⁸.

Na Espanha, a doutrina também tem se manifestado no sentido de que, ao tratar do termo “confiscatório”, tal como se apresenta no art. 31.1 da Constituição espanhola, pretende-se não a vedação de tributos com finalidades sancionatórias, mas sim a proibição de tributos que possam ocasionar efeito semelhante que o confisco, como penalidade, configuraria numa determinada situação.

Nesse sentido, vale mencionar as palavras de MARTÍN DELGADO: “esta fuera de toda duda que hay que excluir a la confiscación como pena tributaria, pero no es esto lo que ha querido evitar el legislador constitucional, sino más concretamente que el efecto del sistema tributario pueda ser similar al que se deriva de la aplicación de la indicada pena”¹⁰⁹, opinião esta que parece ser compartilhada por FRANCISCO GARCÍA DORADO, cujas lições são no sentido de que “...el término confiscación, en sentido estricto, tal como ha sido entendido tradicionalmente, privación de bienes de un sujeto para aplicarlos al fisco, como pena, parece una figura extraña al ámbito tributario”, devendo se entender a proibição de alcance confiscatório “...en consonancia con su ubicación como principio del deber de tributación inspirador del sistema tributario justo y en definitiva formado parte de la justicia tributaria”¹¹⁰.

Inferre-se, portanto, que proibição de tributo confiscatório envolveria uma contradição entre termos, haja vista a já mencionada significativa diferença entre “tributo” e “confisco”. A única interpretação possível do conteúdo do art. 150, IV, da Constituição Federal, envolve a proibição de tributos que ocasionem os mesmos resultados/efeitos econômicos que o confisco ocasionaria.

¹⁰⁸ **Limitações...**, *op. cit.*, p.573.

¹⁰⁹ *Apud* DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición...**, *op. cit.*, p.95.

¹¹⁰ *Ibidem*, p.95-96.

Não obstante, e como já mencionado no início deste trabalho, doutrina e jurisprudência, nacional e estrangeira, comumente denominam o princípio em questão como “princípio do não-confisco”, “princípio da proibição de tributo com efeito de confisco”, “princípio da não-confiscatoriedade” etc. Trata-se de expressões consolidadas, que retratam a invasão ilegítima e insuportável, por parte do Estado, no patrimônio do particular, mas que sempre deverão ser apreendidas em seu verdadeiro significado, qual seja, de vedação à produção dos mesmos efeitos econômicos do confisco.

1.6. Efeito de confisco em matéria tributária.

Como já dito, a Constituição Federal de 1988 proíbe, em seu art. 150, IV, a utilização de tributo com “efeito” de confisco, ou seja, a utilização de exação que, de tão gravosa, seja sentida pelo contribuinte como se penalidade fosse.

É nesse sentido que HUGO DE BRITO MACHADO trata a respeito daquilo que, na sua opinião, seria um tributo com efeito confiscatório. Confira-se as palavras do referido autor: “...tributo *com efeito de confisco* é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”¹¹¹.

Para que se configure este efeito de penalidade, não é necessário o comprometimento da totalidade do patrimônio do sujeito passivo. Isso porque a palavra “confisco”, como já se destacou, pode significar tanto a expropriação total do patrimônio, ou da totalidade de um ou mais bens, como a absorção de uma parcela da propriedade, o que significa dizer que confisco pode ser, de um lado, total, quando absorver uma dada riqueza em sua integralidade, e, de outro, parcial, quando suprimir parcela da propriedade da pessoa.

Consequência disso é que, no Direito Tributário, o efeito confiscatório pode se configurar antes mesmo da perda total do patrimônio para o Erário. Mas não em razão da palavra “efeito”, utilizada no Texto Constitucional para distinguir tributo de penalidade, mas sim pelos próprios sentidos extraíveis da palavra confisco.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p.110.

Um exemplo deixará mais claro aquilo que se pretende demonstrar: imagine-se um IPTU instituído por determinado Município à alíquota de 100%. Este imposto possui efeito confiscatório? Evidentemente que sim, pois sua cobrança, num determinado exercício, implicará transferência, ao Fisco, de uma quantia em dinheiro correspondente ao valor do bem imóvel, sem qualquer indenização. O efeito confiscatório, aqui, significa o sentimento de penalidade advindo do confisco total, já que, após a incidência do imposto em questão, esgotou-se, economicamente, a totalidade da riqueza tributável do contribuinte.

Por outro lado, considere-se este mesmo Município pretendendo a cobrança do mesmo IPTU, mas, desta vez, à alíquota de 50%. Pergunta-se, novamente: o imposto em questão possui efeito confiscatório? No mesmo sentido da resposta anterior, sim! Isso porque, neste segundo exemplo, o efeito de confisco é verificado a partir de uma expropriação parcial e significativa da propriedade do sujeito passivo, que, num curto espaço tempo (dois anos), terá, em termos econômicos, transferido seu patrimônio para o Município em questão. Ao contrário do primeiro exemplo, o sentimento de penalidade, aqui, advém da noção de confisco parcial, que implica expropriação não total, mas de substancial parcela da riqueza do indivíduo, sem qualquer indenização. E esse efeito de confisco parcial poderá, se a tributação se mantiver no mesmo patamar, alcançar os efeitos do mais ainda indesejado confisco total.

FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, ao considerar que “...confiscatória, literalmente, somente seria a ‘tributação’ que gravasse a totalidade (alíquota de 100%) do bem tributado, anulando a propriedade privada, ao passo que ‘efeito de confisco’ já estaria presente desde o momento em que a tributação soasse como pena injustificada, por exagerada e irrazoável, ou, ainda, deixasse de encontrar fundamento na manutenção do direito de propriedade para atacá-lo, mingué-lo, desestimulá-lo”, manifesta seu entendimento, com base nas lições de NAVEIRA DE CASANOVA, no sentido de que “...o efeito de confisco é conceito bem mais amplo que o confisco como instituição sancionatória”¹¹².

No mesmo sentido, KARINA PAWLOWSKY assevera que:

¹¹² O princípio..., *op. cit.*, p.49-51.

O que se verifica pela expressão “efeito de confisco” é que ela dá conta de algo mais amplo do que apenas o confisco, ou, em outros termos, por ela se pode compreender uma situação anterior ao confisco propriamente dito. Para que ocorra, assim, o efeito de confisco, não se faz necessária a tomada ou a absorção integral da propriedade, mas antes dessa situação já se pode configurar o referido efeito, caso se observe o exagero, a imoderação ou o excesso do tributo¹¹³.

Outros autores também se manifestam nesta mesma linha de pensamento, ou seja, que o “efeito de confisco” seria mais abrangente do que o “confisco” propriamente dito. É o caso de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, para quem “...compreende-se a expressão ‘efeito’ de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário”¹¹⁴.

Não há como não se concordar com as lições dos autores acima citados no que diz respeito à possibilidade de configuração do efeito de confisco antes mesmo da expropriação total do patrimônio. Contudo, não parece correto afirmar-se que a palavra “efeito”, constante no art. 150, IV, da Constituição Federal, possui o condão de fornecer um sentido mais amplo à expressão “proibição ao confisco”, especialmente para abarcar situações que, embora não impliquem perda total da propriedade, revelem verdadeiros abusos no campo da tributação, por expropriar parcela considerável do patrimônio da pessoa.

A palavra “confisco”, como visto, é antagônica ao verbete “tributo”. Confisco, lembre-se, é penalidade, enquanto que tributo diz respeito ao comportamento de se levar dinheiro aos cofres públicos em virtude da prática de um ato lícito. Não existe, portanto, “tributo confiscatório”, pois não há tributo instituído como sanção pela prática de atos ilícitos.

O mesmo autor FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, antes citado, destaca que “Não se trata, portanto, de vedar o confisco, pois o confisco em nada se assemelha com tributo...”¹¹⁵, de modo que o que se proíbe, vale repetir, é que a exigência de um tributo tenha os mesmos efeitos econômicos de uma penalidade.

¹¹³ PAWLOWSKY, Karina. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008, p.49.

¹¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p.50.

¹¹⁵ **O princípio...**, *op. cit.*, p.49.

Por este motivo a Constituição Federal, no art. 150, IV, trouxe a palavra “efeitos” antes de “confisco”, de modo a proibir que um tributo, que tenha em sua hipótese de incidência a previsão de um fato lícito, não gere ao contribuinte a sensação (=efeito) de que está sendo penalizado, como se um ato ilícito tivesse praticado.

Vale lembrar, ainda, que do verbete “confisco” não se deve extrair um único significado, como correspondente à perda total do patrimônio, ou da integralidade de um ou mais bens; há que se levar em conta, também, o sentido de expropriação parcial, ou seja, de retirada de uma parcela da propriedade. Em outras palavras: confisco pode ser total ou parcial, e o confisco parcial, evidentemente, precede ao confisco total.

Portanto, não é a expressão “efeito de confisco” responsável por conferir um sentido mais amplo ao “confisco”, de modo a abarcar situações que impliquem em perda não total, mas também parcial, da propriedade. Os efeitos mais amplos que se pretende atribuir à expressão “efeito de confisco” decorre, na verdade, da análise da própria palavra “confisco”, que, em seu sentido parcial (=confisco parcial), admite que se considere confiscatória a expropriação de uma parcela da propriedade do indivíduo, do que se conclui que, no Direito Tributário, uma exação poderá ser sentida como confiscatória (=ter efeito de confiscatório) também quando o tributo expropriar uma parcela do patrimônio do sujeito passivo.

Conferir um sentido mais amplo à expressão “efeito de confisco”, em razão da palavra “efeito”, seria possível se: a) o termo “confisco” implicasse apenas perda total da propriedade (jamais parcial); e b) fosse possível sustentar a existência de “tributo confiscatório” (assim considerado como aquele que se encontrasse em patamar posterior ao efeito de confisco), ou seja, que implicasse perda total do patrimônio, ou na expropriação da integralidade de um ou mais bens.

Contudo, com base nas premissas anteriormente lançadas, nenhuma destas hipóteses são sustentáveis.

Portanto, pode-se dizer que um tributo possui efeito de confisco quando subtrair uma parcela substancial do patrimônio do sujeito passivo (=efeito de confisco parcial), ou, numa situação extrema, quando, economicamente, ocasionar perda do bem para o Erário (=efeito de confisco

total), não havendo que se falar em diferenças entre “tributo com efeito confiscatório” e “tributo confiscatório”, pois, como se demonstrou, esta última figura é inexistente, em virtude da incompatibilidade dos conceitos de tributo e confisco.

1.7. A tributação com efeito de confisco e o direito de propriedade.

No Brasil, a doutrina majoritária se manifesta no sentido de que a proibição aos efeitos de confisco confere efetividade ao direito de propriedade. Nesse sentido, vedação aos efeitos confiscatórios e direito de propriedade teriam, por assim dizer, uma íntima relação, já que o respeito ao princípio do “não-confisco” asseguraria o exercício do direito constitucional de propriedade.

Nesse sentido são as lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário, ou, noutro giro, do confisco através de tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva¹¹⁶.

Esta relação de proteção do direito de propriedade decorre dos próprios efeitos econômicos surgidos a partir de uma tributação com efeito de confisco.

Nesse sentido, ALIOMAR BALEEIRO esclarece que “tributos confiscatórios são os que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral”¹¹⁷.

Nessa mesma linha de pensamento são as lições de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que considera o confisco como algo que ultrapassa os limites tributários. Em suas palavras, “...por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do

¹¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.241.

¹¹⁷ **Limitações...**, *op. cit.*, p.237.

indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar”¹¹⁸.

A relação entre proibição aos efeitos de confisco e direito de propriedade também é feita por DIVA MALERBI, que, ao tratar a respeito da expressão “efeito de confisco”, assevera que “...é expressão encontrada pelo constituinte para balizar a propriedade como marco divisório entre o que constitui o domínio privado e o domínio público, em matéria tributária”¹¹⁹.

Ainda, no sentido de conferir maior ênfase à relação do princípio do “não-confisco” como norma protetora do direito de propriedade, referida autora destaca que:

...parece indisputável que a expressão “efeito de confisco”, na cláusula constante do art. 150, IV, da CF, nada tem a ver com justiça tributária e sim com a defesa da propriedade, com o poder de dispor livremente de um patrimônio próprio e de empreendê-lo na ordem econômica, base do bem-estar comum e com vista à realização da existência digna¹²⁰.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, “...o confisco viola sobretudo o direito de propriedade, em sentido lato, consagrado constitucionalmente (art. 5º, XXII), que não pode ser vilipendiado além dos limites naturais...”¹²¹, razão pela qual, por outro viés, o respeito à proibição ao efeito de confisco prestigiaria o exercício do direito de propriedade¹²².

Finalmente, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, ao lecionar que “O *princípio do não-confisco*, insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, proíbe usurpar, simulando tributar ou sancionar, o patrimônio do contribuinte”, e que, “Com efeito, a tributação ou a apenação fiscal não podem agredir a

¹¹⁸ **Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p.50.

¹¹⁹ MALERBI, Diva. *Ibidem*, p.156.

¹²⁰ *Ibidem*, p.157.

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Ibidem*, p.291.

¹²² Também nesse sentido é a opinião de ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS e JOSÉ RUBEN MARONE: “Presente em nosso ordenamento constitucional já na Constituição Imperial de 1824, o princípio da vedação ao confisco sempre foi ao mesmo tempo proteção e corolário do princípio da propriedade” (MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. *Ibidem*, p.819). Ainda, convém citar PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, que sustenta ser “... adequado afirmar que confisco tributário consiste numa ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”. (CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.39).

propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco. Em termos mais técnicos, não podem assumir feições confiscatórias”¹²³, deixa claro seu posicionamento no sentido de que vedação aos efeitos de confisco possui íntima relação com a garantia do direito de propriedade.

No direito comparado, a Constituição da Argentina, como já se demonstrou, não prevê, expressamente, a vedação relativa à utilização de tributos com efeito de confisco. Contudo, viu-se, também, que dessa ausência de previsão constitucional não se pode concluir que, naquele país, está o legislador autorizado a invadir, sem quaisquer limites, a esfera patrimonial do particular.

DINO JARACH, ao tratar a respeito da proibição aos efeitos de confisco, à luz dos julgados da Suprema Corte de Justiça da Nação Argentina, destaca que essa garantia constitucional visa, em última análise, tutelar o direito de propriedade. Nesse sentido, confira-se as palavras do autor:

En ningún otro campo como en esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países igualmente constitucionales, a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, inclusive en su contenido útil o económico. Es así que la Corte manifiesta que no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el Poder Legislativo venga a privar los ciudadanos del derecho de propiedad. El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales.

La doctrina de la Corte se funda en el principio que los impuestos no pueden ser confiscatorios, no ya en el sentido que se respete la garantía formal de legalidad, sino que no se quite al derecho de propiedad su contenido¹²⁴.

A relação entre a vedação aos efeitos de confisco e o direito de propriedade também não passa despercebida por SEGUNDO V. LINARES QUINTANA, que se manifesta no sentido de que “...el impuesto degenera en

¹²³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.198-200.

¹²⁴ JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999, p.326.

exacción o confiscación cuando alcanza a una parte substancial de la propiedad o a la renda de varios años del capital gravado”¹²⁵.

Ainda, destaca referido autor um precedente da Suprema Corte de Justiça da Nação Argentina, que se pronunciou no seguinte sentido:

...el carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación y su incompatibilidad por tal motivo con la garantía constitucional de la propiedad, no puede resultar sino de la prueba de la absorción por el Estado, de una parte substancial de la renta o del capital gravado¹²⁶.

Já se mencionou que a recente jurisprudência da Corte Superior da Argentina tem reconhecido a aplicabilidade da proibição aos efeitos de confisco no âmbito tributário. Vale lembrar, agora, que esse reconhecimento se dá a partir de uma aplicação extensiva do já mencionado art. 17 da Constituição daquele país, que garante o direito de propriedade. A esse respeito, merecem destaque as lições de HÉCTOR VILLEGAS:

...la Corte Suprema nacional sentó un criterio que se mantiene inalterable: si bien el derecho de propiedad puede ser afectado por el ejercicio del poder tributario, cuando la magnitud de la prestación requerida es excesiva, el impuesto pasa a transformarse en un despojo, y como tal cae dentro de la confiscación de bienes prohibida por el art. 17 de la Constitución nacional¹²⁷.

Ainda a respeito da relação entre “não-confisco” tributário e direito de propriedade, é importante destacar as lições de JOSÉ OSVALDO CASÁS, que, partindo de uma análise do texto constitucional argentino, em especial dos arts. 14 e 17, defende que de nada valeria a garantia da propriedade se, no âmbito da tributação, fosse permitida a expropriação indevida do patrimônio do cidadão. Em suas palavras:

Nossa constituição consagra em seu art. 14 o direito de usar e dispor da propriedade, erigindo uma verdadeira cidadela de

¹²⁵ **El Poder...**, *op. cit.*, p.240.

¹²⁶ *Ibidem*, p.250.

¹²⁷ *El Principio...* *op. cit.*, 1994, p.234.

proteção desse direito através do art. 17, o qual, nas palavras da Corte Suprema de Justiça da Nação “*compreende todos os interesses apreciáveis que um homem possa possuir fora de si mesmo, fora de sua vida e de sua liberdade*”.

Em tais condições, de nada valeria que a Constituição garantisse a propriedade privada, seu uso e disposição, enquanto por via indireta a tributação esvaziasse de conteúdo efetivo o apontado direito, o qual permitiu ao nosso Supremo Tribunal desqualificar gravames com efeitos ou alcances confiscatórios que absorvam uma parte substancial da renda ou do capital, além do que a proibição da confiscação de bens, tal como referida no Estatuto Supremo, se acha vinculada unicamente às sanções de tipo penal que perseguem tais fins¹²⁸.

Na Espanha, onde, à semelhança do caso brasileiro, há previsão constitucional expressa no sentido de proibir, no âmbito da tributação, o alcance confiscatório (conforme o já mencionado art. 31, item n.1), PALAO TABOADA assevera que “el calificativo ‘confiscatorio’ no debe evidentemente entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a ‘contrario al principio de propiedad privada’”¹²⁹.

JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, ao tratar a respeito do art. 31, item n.1, da Constituição espanhola, consignou que “La orden prohibitiva contenida, así, en este artículo ha sido entendida de forma generalizada y tras la entrada en vigor de la Constitución como una consecuencia del reconocimiento, asimismo constitucional, del derecho a la propiedad”¹³⁰.

Em seguida, referido autor defende a positivação desta proibição constitucional, que, a seu ver, não pode ser considerada supérflua. Veja-se:

En efecto, la propiedad, solemnemente reconocía como derecho en el art. 33 C.E., necesita estar expresa y especialmente protegida por la propia Constitución de otro derecho también reconocido por ella: el derecho del Estado a exigir de todos el pago de tributos. Y lo protege, insistimos, en el mismo plano constitucional, impidiendo que los tributos tengan “alcance confiscatorio”¹³¹.

¹²⁸ CASÁS, José Osvaldo. Os Princípios no Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.303-304.

¹²⁹ *Apud* ESPADAFOR, Carlos María López. **La no Confiscatoriedad en la Imposición sobre el consumo**. Bolonia: Publicaciones de Real Colegio de España, 2008, p.58.

¹³⁰ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones**. 25.ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p.285-286.

¹³¹ *Ibidem*, p.286.

No sentido de que a vedação aos efeitos de confisco seria, em verdade, uma derivação do direito de propriedade, são as lições de EUSEBIO GONZÁLEZ e TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ:

...a não confiscatoriedade não é um princípio autônomo de justiça tributária, mas, sim, uma exigência derivada do amparo constitucional à propriedade privada (art. 33-1 C), operando, ao mesmo tempo, como limite da progressividade tributária¹³².

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR, em trabalho dedicado à análise da proibição dos efeitos de confisco na tributação sobre o consumo, também sustenta a íntima relação existente entre vedação ao alcance confiscatório e o direito de propriedade, como se pode verificar da seguinte passagem de sua obra:

En una primera aproximación, podríamos definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria como el deber del legislador de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación irracional. A nuestro entender, en función de lo anterior, la no confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario¹³³.

Infere-se, portanto, que a doutrina, nacional e estrangeira, ao se referir à proibição de tributos com efeitos de confisco, demonstra a íntima relação desta vedação constitucional, expressa ou implícita, a depender do ordenamento jurídico de cada país, com a garantia, também constitucional, ao direito de propriedade.

Já se disse que o direito de propriedade pode sofrer restrições, e que os tributos, que nada mais são do que o resultado da investida legítima do Estado no patrimônio do particular, se revelam como uma das mais antigas e conhecidas formas de restrição daquele direito. É o preço que se paga para viver em sociedade, onde não existem apenas direitos, mas, também, deveres, dentre os quais aquele de contribuir com as despesas do Estado.

¹³² GONZÁLEZ, Eusebio; MARTÍNEZ, Teresa González. **Direito Tributário – Elementos de Teoria Geral**. Tradução: João Bosco Coelho Pasin. São Paulo: Rideel, 2010, p.44.

¹³³ **La no Confiscatoriedad...**, *op. cit.*, p.57.

Assim, o que se pretende demonstrar, quando da análise do princípio do “não confisco” juntamente com o direito de propriedade, é que os tributos serão verdadeiras restrições legítimas ao exercício deste direito, desde que “...no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos”¹³⁴.

De fato, se a Constituição Federal, em seu art. 170, II, que deve ser interpretado em conjunto com o art. 5º, XXII e XXIII, garante o direito à propriedade “privada”, ou seja, aquela que atenda aos interesses individuais da pessoa, e cumpra sua função social, não se pode permitir, por parte do Estado, uma restrição desmedida a este direito, sob pena de tornar-se “pública”, a propriedade, se o efeito de confisco for total, ou, em menor proporção, uma propriedade eminentemente “pública”, se o efeito de confisco for parcial. Desrespeitar a vedação constitucional aos efeitos de confisco é, ao mesmo tempo, desrespeitar o direito de propriedade, que passa, numa tributação intolerável, de “privada” para “pública”.

Nesse sentido, vale mencionar as lições de CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR:

Si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública. De no ser así, no tendría sentido que en la Constitución se hubiese hablado de la propiedad como privada.

La propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquél. Esta regla se rompería si el Sistema tributario llegase a niveles confiscatorios¹³⁵.

Assim, há que se levar em conta a proibição aos efeitos confiscatórios, no âmbito da tributação, como princípio garantidor do direito de propriedade privada. Essa relação entre efeito confiscatório e direito de propriedade é, talvez, o principal aspecto que permite compreender o verdadeiro significado desta proibição constitucional.

Diz-se principal porque, como se verá, não é o único.

¹³⁴ Ibidem, p.66-67

¹³⁵ Ibidem, p.63.

Há que se levar em conta, também, que a proibição constitucional ao efeito de confisco, em matéria tributária, está intimamente relacionada com outros direitos e garantias que compõem, juntamente com o direito de propriedade, aquilo que se entende por sistema tributário justo. Fala-se, aqui, da relação do princípio do “não-confisco”, previsto no art. 150, IV, da Constituição, com a justiça tributária.

1.8. A tributação com efeito de confisco e sua relação com a justiça tributária.

O tributo, como já se destacou, trata-se de importante fonte de receita para o financiamento das atividades do Estado. É, em poucas palavras, o “combustível” necessário para o funcionamento da máquina estatal.

Contudo, a prestação tributária não corresponde a mera entrega de dinheiro aos cofres públicos; pelo contrário, como sua criação decorre do Direito, trata-se de uma verdadeira instituição jurídica, que, por este motivo, deve corresponder a uma prestação justa, no sentido de concretizar os ideais de justiça tributária.

Nesse sentido são as lições de SÁINZ DE BUJANDA:

Un sistema tributario no puede ser, en último análisis, sino un conjunto armónico de prestaciones pecuniarias que han de ser satisfechas por una colectividad a Estado, o a otros entes públicos, en la forma, tiempo y cuantía que la ley establezca, *con sujeción a un criterio de justicia*. El sistema tributario es obra del Derecho – sólo el ordenamiento jurídico puede establecer tributos –, y, siendo esto así, su fundamento no puede ser otro que una idea de justicia, en cuanto se refiere a la distribución de las cargas públicas. No basta, pues, con que el tributo sea legal; es, además, necesario que sea justo. Por ello, junto al principio de legalidad, es necesario indagar, en cualquier sistema, los principios inspiradores del justo reparto de la carga tributaria¹³⁶.

Contudo, não é tarefa fácil definir o verdadeiro conteúdo do vago e ambíguo termo “justiça”, e, conseqüentemente, daquilo que se deve entender por justiça tributária.

¹³⁶ BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**. Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p.181.

HANS KELSEN, em sua obra *O que é Justiça*, faz uma relação entre “justiça” e “felicidade”, destacando, o autor, que uma ordem justa:

Significa ... regular o comportamento dos homens de modo a contentar a todos, e todos encontrarem sob ela felicidade. O anseio por justiça é o eterno anseio do homem por felicidade. Não podendo encontrá-la como indivíduo isolado, procura essa felicidade dentro da sociedade. Justiça é felicidade social, é a felicidade garantida por uma ordem social. Nesse sentido Platão identifica justiça e felicidade, quando afirma que só o justo é feliz e o injusto infeliz¹³⁷.

Assim, pode-se dizer que uma ordem justa é aquela que proporciona felicidade aos membros de uma sociedade. Essa afirmativa, por si só, deixa evidente a impossibilidade de se cogitar a respeito de uma ordem jurídica justa, assim considerada como aquela que proporciona a felicidade individual de todos, pois, como destaca KELSEN, “É inevitável ... que a felicidade de um entre em conflito com a felicidade de outro”¹³⁸.

Assim, deve-se entender o termo “felicidade” num sentido objetivo-coletivo, ou seja, como a “...satisfação de certas necessidades reconhecidas como tais pela autoridade social – o legislador –, como a necessidade de alimentação, vestuário, moradia e equivalentes”¹³⁹.

ALF ROSS, por sua vez, relaciona o ideal de justiça com igualdade, ao defender que:

Como princípio de direito, a justiça delimita e harmoniza os desejos, pretensões e interesses conflitantes na vida social da comunidade. Uma vez adotada a idéia de que todos os problemas jurídicos são problemas de distribuição, o postulado da justiça equivale a uma exigência de igualdade na distribuição ou partilha de vantagens ou cargas. A justiça é igualdade¹⁴⁰.

¹³⁷ KELSEN, Hans. **O que é Justiça? A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência**. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p.2.

¹³⁸ Ibidem, p.2.

¹³⁹ Ibidem, p.3.

¹⁴⁰ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Tradução: Edson Bini. 2.ed. São Paulo: Edipro, 2007, p.313.

No mesmo sentido, são as lições de CHAIM PERELMAN: “A idéia de justiça consiste numa certa aplicação da idéia de igualdade”¹⁴¹.

NORBERTO BOBBIO, por sua vez, entende que “O problema da justiça é o problema da correspondência ou não da norma aos valores últimos ou finais que inspiram determinado ordenamento jurídico”¹⁴².

Transportando estes conceitos para o campo da tributação, temos por sistema tributário justo como aquele que respeita os valores que influenciam na construção do ordenamento jurídico.

Estes valores, como não poderia deixar de ser, estão na Constituição, e dizem respeito à igualdade, que, no Direito Tributário, tem o princípio da capacidade contributiva como uma de suas manifestações, bem como aos direitos de liberdade do cidadão. Somente com o respeito a estes valores é que se poderá concretizar aquilo que KELSEN chamou de felicidade no sentido objetivo-coletivo, que parece decorrer da tributação com o respeito aos direitos fundamentais.

Nesse sentido são as lições de PAULO CALIENDO:

No *sentido semântico*, a justiça fiscal irá designar um mínimo de sentido em determinada sociedade e época. Esse mínimo de sentido será encontrado nas noções de igualdade (capacidade contributiva) e liberdade (limitações ao poder de tributar)¹⁴³.

Justiça tributária, portanto, está diretamente relacionada com preservação da igualdade e da liberdade. E em que momento se poderá verificar o respeito, ou não, a estes valores? Ora, como se trata de justiça no campo da *tributação*, somente no momento da distribuição, entre os cidadãos, da carga tributária.

¹⁴¹ PERELMAN, Chaim. **Ética e Direito**. Tradução: Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.14.

¹⁴² BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução: Denise Agostinetti. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.37.

¹⁴³ CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p.390.

Para RICARDO LOBO TORRES, justiça fiscal é “...a justiça que se atualiza por intermédio do Fisco”¹⁴⁴, e, também, o “...caminho mais promissor para a efetivação da justiça distributiva, pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre justiça social e política”¹⁴⁵.

Nesse sentido, falar em justiça tributária importa levar em consideração critérios para a efetivação de uma justa distribuição do ônus fiscal, que, para ser, de fato, justa, deverá se basear em valores relacionados à igualdade, além de preservar a liberdade do cidadão.

Em razão disso, pode-se dizer que a proibição aos efeitos de confisco é muito mais que um princípio exclusivamente garantidor do direito de propriedade. Sua concretização resulta, em verdade, num importante mecanismo de preservação de um sistema tributário justo, por tutelar, também, outros direitos fundamentais do cidadão.

Nesse sentido são as lições de ANTONIA AGÜLLÓ AGUERO:

A nuestro entender la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones (utilización sancionadora del sistema tributario desvirtuando su naturaleza de instrumento recaudatorio y redistributivo) y como norma de colisión¹⁴⁶.

E como um sistema tributário justo decorre de uma justa repartição da carga fiscal, o princípio do “não-confisco” tem a importante função de coibir eventuais abusos do legislador, que, no momento da criação do tributo, deverá, ao contrário de prejudicar ou inviabilizar, respeitar o exercício dos direitos de liberdade¹⁴⁷ do cidadão, que se concretizam sob o prisma da igualdade.

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais**. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.123.

¹⁴⁵ **Tratado**, vol. II..., *op. cit.*, p.124.

¹⁴⁶ AGUERO, Antonia Agülló. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. In: **Revista de Direito Tributário**, n.42, p.32.

¹⁴⁷ FRANCISCO GARCÍA DORADO, ao tratar a respeito da proibição constitucional do “confisco tributário” em relação ao dever de tributação, consignou que: “El principio constitucional que prohíbe el alcance confiscatorio de los tributos es uno de los que configuran el deber de tributación como proyección del valor libertad. El poder tributario del Estado, ejercido mediante el establecimiento y aplicación de los tributos, está limitado de tal forma que permita al individuo un ámbito de libertad económica, social y cultural. Así pues, en nuestra opinión, el valor superior libertad, formulado en diversas manifestaciones o concreciones a lo

RAMÓN VALDÉS COSTA, embora não reconheça o caráter de “princípio” da proibição aos efeitos confiscatórios em matéria de tributação, relaciona esta vedação à garantia de uma justa distribuição da carga tributária. Em suas palavras, trata-se, pois, de “...una *prohibición* dirigida al legislador fundamentada en la protección de *principios* reconocidos por el ordenamiento jurídico, por ejemplo el de la justa distribución de las cargas públicas relacionado con la preservación del patrimonio e indirectamente con el derecho de propiedad”¹⁴⁸.

Ainda, destaca o autor em questão que:

...no es ajustado a derecho que una tributación excesiva se la califique como *confiscación*, que significa ‘quitar alguna cosa’, sin la debida compensación. El fenómeno es otro: establecer una obligación pecuniaria que no responde a una causa legítima conforme al ordenamiento constitucional¹⁴⁹.

Infer-se, das lições acima, que a proibição ao efeito de confisco tributário está intimamente relacionada com a manutenção de uma carga tributária compatível com a justa distribuição do ônus fiscal, tendo a missão de “...proteger otros derechos y principios establecidos por el ordenamiento jurídico: igualdad, equidad, propiedad, etc”¹⁵⁰.

Sabe-se que a propriedade privada é um direito fundamental da pessoa, e que, por viabilizar o exercício dos direitos de liberdade, está relacionado com a construção de um sistema tributário justo.

Porém, o que se pretende demonstrar é que, embora um dos aspectos mais evidentes do princípio da vedação aos efeitos de confisco seja a preservação do direito de propriedade, essa proibição constitucional abrange situações que vão além da conservação apenas deste direito fundamental.

largo de la Constitución, está presente en el deber de tributación a través del principio que prohíbe que los tributos tengan alcance confiscatorio delimitando su significado. El reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes”. (**Prohibición...**, *op. cit.*, p.81).

¹⁴⁸ **Instituciones...**, *op. cit.*, p.479.

¹⁴⁹ *Idem.*

¹⁵⁰ *Idem.*

Conforme as lições de RICARDO LOBO TORRES, “A positivação da liberdade se dá em dois planos sucessivos e interdependentes: no dos princípios fundamentais do ordenamento (art. 1º da CF) e no dos direitos humanos, fundamentais ou da liberdade (art. 5º, da CF), com sua projeção fiscal nos arts. 150, 151 e 152”¹⁵¹.

Nesse sentido, pode-se dizer que o princípio do “não-confisco” visa preservar, além do já mencionado direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF/88), também a própria dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88) e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF).

E mais: como a igualdade se trata de primado diretamente relacionado com a justiça tributária, tem o princípio da proibição aos efeitos de confisco a função de preservar a isonomia no campo da tributação, que consiste em exigir, de maneira igual, a prestação tributária de pessoas que revelem a mesma capacidade contributiva (pois a capacidade contributiva é o critério de *discrimen*, por excelência, para tratar os contribuintes desiguais de maneira desigual).

Deste modo, o tributo que ultrapassar a capacidade contributiva do cidadão, a ponto de prejudicar, ou até mesmo inviabilizar, o exercício do direito de propriedade e/ou a liberdade (como, por exemplo, a livre iniciativa), terá efeitos de confisco, e será, portanto, inconstitucional.

Não é por outro motivo que HÉCTOR VILLEGAS destaca a fundamental importância do princípio da capacidade contributiva como critério para a justa distribuição da carga tributária, que, por sua vez, trata-se de valor decorrente de um sistema tributário justo. Em suas palavras:

Si los individuos asociados resuelven organizarse en una comunidad entre cuyas realidades sociales se halla la propiedad privada (es decir, la posibilidad de aprehensión privada de riqueza en mayor o menor grado), debe considerarse indispensable que cada miembro destine una parte de su riqueza a la satisfacción de sus necesidades privadas y otra parte al mantenimiento del Estado. A su vez, los criterios axiológicos de justicia distributiva consideran equitativo que ese aporte lo sea en mayor o menor medida según el plus

¹⁵¹ **Tratado**, vol. II..., *op. cit.*, p.109.

de riqueza del individuo, una vez satisfechas sus necesidades privadas vitales¹⁵².

Conclui-se das lições do autor que justiça tributária, como caminho para se chegar à justa distribuição da carga fiscal, se concretiza quando se leva em conta a capacidade contributiva de cada indivíduo. Não observar a capacidade contributiva, portanto, importa violar os direitos de liberdade, que, em matéria de tributação, cabe ao princípio do “não-confisco” preservar.

Por outro lado, a tributação de pessoas que não revelem capacidade contributiva, aqui considerada como aquela que atinge o mínimo existencial, terá, da mesma forma, efeitos confiscatórios, pelo fato de violar a dignidade da pessoa humana. E neste ponto, vale ressaltar que o princípio do “não-confisco” tributário, muito antes de pretender assegurar o direito de propriedade (no caso, a intangibilidade da renda necessária para a subsistência do indivíduo e de sua família), busca tutelar outra liberdade fundamental, que é o direito à existência digna.

Portanto, se por um lado “A justiça fiscal é obtida por intermédio dos órgãos do Estado, especialmente o Legislativo, ao qual incumbe concretizar os princípios constitucionais tributários e orçamentários”¹⁵³, certamente o princípio do “não-confisco”, como limitador da sede arrecadatória do Estado, contribui para essa concretização, e, por consequência, reforça a garantia do exercício pleno dos direitos de liberdade.

É por este motivo que se deve levar em conta a proibição aos efeitos confiscatórios, em matéria de tributação, como princípio garantidor do direito de propriedade privada e, ao mesmo tempo, de um sistema tributário justo, que é composto por outros direitos advindos da liberdade que ultrapassam o campo da propriedade privada.

¹⁵² VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9.ed. Buenos Aires: Astrea, 2009, p.229.

¹⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado**, vol. II..., *op. cit.*, p.124.

1.9. Aspectos qualitativo e quantitativo relacionados à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

No âmbito tributário, o efeito confiscatório acarreta a injusta transferência do patrimônio do particular para o Estado. Essa “injustiça” pode decorrer ou da inexistência de causa jurídica que ampare a pretensão tributária, ou, ainda, pelo valor excessivo do tributo que o particular é obrigado a recolher aos cofres públicos.

Nesse sentido, merecem destaque as lições de RAFAEL BIELSA:

Debe entenderse por confiscatorio, en opinión nuestra, el acto que en virtud de una obligación fiscal determina una injusta transferencia patrimonial del contribuyente al fisco, injusta por su *monto* o por la *falta de causa jurídica*, o porque aniquile el activo patrimonial; en suma: cuando no es “justa ni razonable”¹⁵⁴.

Seja como for, efeito de confisco está relacionado com onerosidade excessiva, que, por sua vez, pode ser analisada sob uma perspectiva qualitativa, no sentido de se materializar por intermédio de uma exação que desrespeite os direitos de liberdade do cidadão (como por exemplo o direito à existência digna, do qual decorre a intributabilidade do mínimo existencial), bem como sob uma perspectiva quantitativa, que corresponde à exação fiscal que, pela sua elevada monta, ultrapassa a capacidade contributiva do cidadão e, conseqüentemente, prejudica, ou inviabiliza, o exercício do direito de propriedade e/ou a liberdade.

A doutrina, de maneira geral, faz referência ao princípio do “não-confisco” tributário como uma norma constitucional impeditiva da criação de tributos que, de tão elevados, acarretem perda total ou substancial da propriedade, ou dificultem o exercício dos direitos de liberdade, como o direito à livre iniciativa.

Nesse sentido, SAMPAIO DÓRIA ensina que “O poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva *substancial* parcela da propriedade...”.

¹⁵⁴ BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. II Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951, p.93.

Na mesma linha de pensamento são as lições de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que sustenta haver “...confisco quando o tributo devido absorver uma parte substancial da propriedade ou da renda”¹⁵⁵.

Para HERBERT CORNÉLIO PIETER DE BRUYN JÚNIOR, tributo com efeito confiscatório é aquele que, “...exigido de modo desproporcional à sua causa determinante (a capacidade contributiva), absorve, de modo agudo, total ou parcialmente a propriedade, em sua concepção estática ou dinâmica, inviabilizando ou dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou sua capacidade de prosseguir criando riquezas”¹⁵⁶.

Nas palavras de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “...é confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”, destacando, o autor, que, para as empresas, “...o confisco está presente, quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais. Mais ainda, o fenômeno está presente quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades”¹⁵⁷.

Neste mesmo sentido, HÉCTOR VILLEGAS leciona que “...la confiscatoriedad originada en tributos singulares se configura cuando la aplicación del tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad”¹⁵⁸.

KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA asseveram que “Costuma-se supor confisco quando o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial, ou quando ele consome completa ou quase completamente o rendimento de capital, ou quando ele torna não rentável uma empresa, ou a leva à sua paralisia”¹⁵⁹.

Portanto, é inegável que o efeito de confisco resta configurado quando o tributo, de tão elevado, e, portanto, injusto, retira uma parcela substancial da riqueza do particular, ou, numa situação extrema, a sua totalidade,

¹⁵⁵ **Eficácia**..., *op. cit.*, p.107.

¹⁵⁶ BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O Princípio do Não-Confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001, p.73.

¹⁵⁷ **Curso**..., *op. cit.*, p.110.

¹⁵⁸ **Curso**..., *op. cit.*, p.278.

¹⁵⁹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 37-42 e 61-69.

prejudicando, assim, o exercício dos direitos de liberdade. Nesse sentido, ninguém poderia negar, numa situação hipotética, o efeito confiscatório do ITR (Imposto Territorial Rural) instituído pela União à alíquota de 50% incidente sobre o valor venal do imóvel rural. A onerosidade excessiva, neste exemplo, salta aos olhos, pois, de tão elevado, este tributo esgotaria, economicamente, a riqueza tributável do contribuinte num curtíssimo espaço de tempo (2 anos), violando, assim, o direito fundamental de propriedade.

É importante ressaltar, também, que o efeito de confisco, ainda numa perspectiva quantitativa, restará caracterizado quando, muito embora não concretize a expropriação excessiva do patrimônio do particular, o tributo, de tão oneroso, desestimule a prática, por parte do cidadão, de atividades econômicas lícitas.

O efeito de confisco nesta situação não seria concreto, mas *potencial*, pois o cidadão saberia que, em razão da elevada carga tributária incidente sobre determinada atividade profissional, ou certo ramo de negócio, seu patrimônio correria sérios riscos de ser fortemente “dilapidado” pelo Estado, caso exercesse seu direito constitucional de livre iniciativa e liberdade de profissão.

Esta última hipótese poderia se configurar, na classificação proposta por SAMPAIO DÓRIA, como um tributo excessivo, ou, se a privação fosse máxima, como tributo proibitivo.

Para o autor em questão, que tratou a respeito daquilo que se deveria entender por imposto “excessivo”, “proibitivo” e “confiscatório”, o imposto excessivo seria aquele que, de maneira lícita, “...dificulta ou desencoraja a atividade tributada”¹⁶⁰ e que “...não constituem matéria de apreciação judiciária, nem objeto para reclamações individuais”¹⁶¹.

O imposto proibitivo, por sua vez, seria aquele que “*asfixia, impossibilita, destrói*”¹⁶², e que se difere do imposto excessivo apenas por uma diferença de grau. Pode ser considerado ilegítimo quando se “...*provar, exaustivamente, em cada caso concreto, que o imposto, e só ele, inibe e impede o exercício da atividade de forma absoluta*”; por outro lado, pode se

¹⁶⁰ **Direito Constitucional...**, op. cit., p.183.

¹⁶¹ Ibidem, p.178.

¹⁶² Ibidem, p.183-184.

revelar como legítima forma de tributação quando a pessoa política, baseada em seu poder de polícia e dentro dos limites de sua competência legislativa, visa coibir determinada atividade que “...seja realmente *prejudicial e nociva* à coletividade”, situação em que se estaria diante de um “...legítimo sucedâneo da regulamentação direta permitida, cuja adoção, por várias razões, se afigure desaconselhável num caso particular”¹⁶³. Nesta situação, destaca o autor, “O interesse da sociedade se superpõe ao interesse individual de exercer determinada atividade reputada nociva, não se podendo invocar princípios constitucionais, ou a diretriz da capacidade contributiva, pois todos cedem lugar às exigências mais urgentes e prioritárias do poder de polícia”^{164/165}.

Finalmente, os impostos confiscatórios seriam aqueles que se apresentassem com o potencial de aniquilar a empresa ou paralisar sua atividade “...através da absorção da integralidade de suas rendas ou de substancial porção de seu patrimônio”¹⁶⁶, sendo, sempre, inconstitucionais por violação ao direito de propriedade¹⁶⁷.

Não obstante as importantes lições de SAMPAIO DÓRIA, não há como se concordar com seu posicionamento no que diz respeito à licitude dos impostos “excessivos” e, em determinadas situações, dos “proibitivos”, posto que estes, à luz da Constituição de 1988 (e também à luz de todas as Constituições brasileiras já existentes), configurariam, certamente, efeito confiscatório.

Conforme os ensinamentos de HÉCTOR VILLEGAS, é necessário:

...evitar que el indispensable poder tributario se convierta en una arma destructiva de la economía y de la sociedad,

¹⁶³ Ibidem, p.184; 190-191.

¹⁶⁴ Ibidem, p.192.

¹⁶⁵ ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA reconhece, ainda, que “...se o legislador exorbita evidentemente das raias constitucionais assecuratórias da liberdade de profissão, impossibilitando o exercício das atividades úteis, e necessárias à sociedade, como a de industriais, comerciantes, médicos, advogados, farmacêuticos e outras, pelos impostos proibitivos que sobre elas lance, a inconstitucionalidade da medida se manifestará de pronto, tal como emergiria se se cuidasse de proibição direta simplesmente”. (Idem).

¹⁶⁶ Ibidem, p.199.

¹⁶⁷ Nas palavras de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “...o que distingue o imposto constitucional de um gravame confiscatório, ofensivo ao art. 153, § 22, da Constituição, é mera diferença de grau”, restando claro que, na visão do autor, o imposto confiscatório seria aquele que violasse o direito de propriedade, tutelado pelo mencionado art. 153, §22, da Constituição de 1967, com redação dada pela EC n.1/69. (Ibidem, p.195-196).

excediendo los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. El tema ha sido desenvuelto bajo la denominación del rubro. Se habla de la no confiscatoriedad de los tributos¹⁶⁸.

A partir das lições do referido autor verifica-se que os indivíduos estão dispostos a tolerar uma determinada carga tributária para financiar as despesas públicas, e que qualquer exação fiscal que ultrapassar o limite de tolerabilidade do cidadão terá, inexoravelmente, efeito confiscatório.

Contudo, qual seria a proporção do ônus tributário que os indivíduos estão dispostos a tolerar?

Para responder à questão, é necessário analisar, antes de tudo, a Constituição desse país, que, numa concepção jurídica, se trata, nas palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA, de “...norma fundamental, ou lei fundamental de organização do Estado e da vida jurídica de um país”¹⁶⁹. É, portanto, na Constituição que se encontram os meios necessários para o cumprimento dos desígnios que o povo nela expressou.

Portanto, tributo suportável é aquele que está de acordo com a Constituição.

A Constituição da República de 1988 zela pela manutenção de um sistema tributário justo, considerado como aquele que preserva o exercício dos direitos fundamentais do cidadão.

Assim, parece que o “imposto excessivo”, citado por SAMPAIO DÓRIA como aquele que “...dificulta ou desencoraja a atividade tributada”¹⁷⁰, possui nítido efeito confiscatório, por violar uma limitação constitucional ao exercício da competência tributária, que é o princípio do “não-confisco”, que, por sua vez, visa resguardar a garantia de um dos direitos de liberdade, positivado no art. 1º, IV, da Constituição Federal de 1988, que é o valor social do trabalho e a livre iniciativa.

Dificultar ou desencorajar o exercício de determinada atividade profissional, ou atuação em determinado ramo de negócio, é violar o direito de liberdade ao trabalho e à livre iniciativa. Se essa violação se configurar pela

¹⁶⁸ El Principio..., *op. cit.*, p.232.

¹⁶⁹ SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.29.

¹⁷⁰ **Direito Constitucional**..., *op. cit.*, p.183.

tributação excessiva, será inconstitucional por violação ao princípio que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição), que, dentro de sua missão de preservar um sistema tributário justo, busca a garantia dos direitos de liberdade do cidadão.

Também por violação ao princípio do “não-confisco” tributário seria inconstitucional o “imposto proibitivo”, considerado como aquele que, com base no “poder de polícia” do Estado, impossibilita o exercício de determinada atividade. Isso porque, por mais que o tributo possa ser utilizado como instrumento de extrafiscalidade, ele jamais poderá chegar ao ponto de proibir ou aniquilar os direitos de liberdade. Extrafiscalidade e “não-confisco” será objeto de análise em capítulo posterior, mas já se pode adiantar que se o legislador pretender utilizar o tributo como instrumento indutor da prática de determinadas condutas, deverá respeitar os princípios constitucionais que norteiam a tributação, dentre os quais se encontra aquele que veda a instituição de tributos com efeito de confisco, sob pena de inconstitucionalidade da exação.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA faz severa crítica à classificação que divide os impostos em excessivos, proibitivos e confiscatórios, posto que a mesma:

...admite implicitamente que, no Estado de Direito, o Poder Público, através de gravames exagerados, estorve a livre iniciativa, mesmo quando lícita à luz da Constituição; ou seja, aceita que uma atividade lícita possa ser embaraçada por um *tributo ilícito*... que, então, replique-se, se converteria em instrumento ilícito, de forma que, em última análise, o Estado estaria ilegitimamente obtendo pela via transversa do tributo aquilo que ordinariamente não poderia alcançar, isto é, cercear inidoneamente a liberdade individual¹⁷¹.

Assim, os tributos excessivos, sob o prisma quantitativo, podem se revelar inconstitucionais, por violação ao princípio do “não-confisco” tributário, quando, de tão gravosos, desestimularem, prejudicarem, ou, em última análise, aniquilarem o exercício do direito de propriedade, ou dos direitos de liberdade assegurados pela Constituição, como, por exemplo, a livre iniciativa.

¹⁷¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.127-128.

Os impostos proibitivos serão, como visto, sempre inconstitucionais, pelo fato de ocasionarem uma insuportabilidade máxima no campo da tributação, que se revela pela aniquilação dos direitos de propriedade e/ou liberdade.

Contudo, há que se destacar que o efeito de confisco, numa perspectiva quantitativa, é uma das faces do efeito confiscatório, porém não a única.

O efeito confiscatório de um tributo deve ser analisado, antes de tudo, sob uma perspectiva qualitativa, ou seja, como aquele gravame que, elevado ou de diminuta importância, ocasione a violação aos direitos constitucionais do contribuinte, em especial aqueles relacionados à propriedade e à liberdade.

Nesse sentido, vale destacar a opinião de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, no sentido de que “...o cerne da questão não é exclusivamente o exagero na tributação, mas amplamente a proteção dos direitos constitucionais...”¹⁷².

Convém destacar que esta proteção engloba, também, a intributabilidade do mínimo existencial, como destaca FRANCISCO GARCÍA DORADO:

Esta garantía de libertad que aporta el principio de no confiscatoriedad, se concreta, en que la detracción tributaria de riqueza imponible sea limitada, parcial, de tal forma que, por un lado, queden libres de tributación los recursos mínimos necesarios para una vida digna y libre que permitan al individuo ser partícipe activo de la vida económica, social y cultural; en terminología actual, unos recursos que coadyuven al mantenimiento de la cohesión social¹⁷³.

Inferre-se das lições do referido autor que os recursos mínimos para uma existência digna estão livres da tributação, pois, do contrário, estar-se-á violando aquilo que parece ser o principal princípio relacionado com a liberdade, que é o da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, imagine-se que determinado indivíduo, que aufera, mensalmente, a quantia correspondente a um salário mínimo, e que esta quantia seja integralmente utilizada para o pagamento das despesas

¹⁷² **O princípio...**, *op. cit.*, p.56.

¹⁷³ **Prohibición...**, *op. cit.*, p.81.

necessárias para sua subsistência e de sua família, seja demandado, pelo Fisco Federal, ao pagamento de uma quantia equivalente a 10%, incidente, mês a mês, sobre sua renda. Imagine-se, ainda, que esta pessoa não possui bens, como casa própria e veículo automotor.

Em face dessa situação, há que se considerar que o imposto em questão possui efeito de confisco?

Não há dúvidas que sim! Muito embora este tributo não corresponda, em termos quantitativos, a uma quantia elevada (já que, com base no salário mínimo de 2012, diz respeito a valor pouco superior a R\$ 62,00 – sessenta e dois reais), sua subtração do patrimônio (=renda) deste indivíduo certamente prejudicará sua existência digna e de sua família, pois, em virtude desta exação, dificilmente a pessoa terá condições de arcar com todas as despesas relacionadas às necessidades básicas para a manutenção de uma entidade familiar, como, por exemplo, alimentação e saúde.

Imagine-se, agora, que este mesmo indivíduo, que auferir a mesma quantia mensal correspondente a um salário mínimo, fosse proprietário de casa e veículo automotor próprios. Nessa segunda hipótese, este mesmo imposto de renda, cobrado à alíquota de 10% sobre a renda mensal, teria efeitos de confisco?

Evidentemente que sim! Isso porque dignidade da pessoa humana e direito de propriedade convivem harmonicamente. Deste modo, a tributação violará o direito deste indivíduo e de sua família a uma existência digna, e, ainda, de maneira reflexa, seu direito de propriedade, já que, nesta situação hipotética, certamente a pessoa seria obrigada a alienar um ou mais bens de sua propriedade para compensar os prejuízos sofridos, mensalmente, em razão da tributação injusta¹⁷⁴.

Portanto, tributo com efeito de confisco não é somente aquele que, de tão elevado, esgota a totalidade, ou, quando menos, uma parcela substancial, da riqueza tributável. Tem os mesmos efeitos de confisco aquele tributo que, seja qual for o seu *quantum*, prejudique, sobremaneira, ou até mesmo

¹⁷⁴ As lições de JOSÉ CRETELLA JÚNIOR corroboram o entendimento ora manifestado: “Se o *quantum* do tributo exigido for tão grande ou oneroso que chegue a atingir o patrimônio do contribuinte, desfalcando-o no mais alto grau, temos o “tributo confiscatório”. O contribuinte precisará alienar seus bens para pagar o fisco. Por isso, a utilização de *tributo com efeito de confisco* é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”. (JÚNIOR, José Cretella. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p.91).

inviabilize, o exercício dos direitos de liberdade do cidadão. O exemplo apresentado, de violação ao mínimo existencial, trata-se de típica situação em que o efeito de confisco se caracteriza sob um viés qualitativo, independentemente de qualquer análise quantitativa da exação.

Ademais, se um tributo possui, em termos quantitativos, efeito de confisco (como, por exemplo, um IPTU incidente à alíquota de 50% sobre o valor venal do bem imóvel) é porque, sob o viés qualitativo, esta exação viola um dos direitos de liberdade, que é o direito de propriedade.

Por este motivo, parece mais adequado analisar o princípio do “não-confisco” tributário como uma limitação verdadeiramente qualitativa, no sentido de assegurar o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, para, num momento posterior, se analisar, sob o aspecto quantitativo, se o tributo viola, ou não, estes direitos.

Nesse sentido, merecem destaque as lições de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

A nosso ver, portanto, a limitação quantitativa é decorrente do desenvolvimento e da evolução da limitação qualitativa que, à medida em que avança (com a fixação de contornos mais claros aos princípios envolvidos na análise do efeito confiscatório), conduz ou inviabiliza a introdução de limitações mais e mais objetivas em termos quantitativos. A limitação quantitativa, portanto, é decorrente da qualitativa, que a precede e fundamenta. Nem por isso, contudo, é menos importante; eis que a limitação quantitativa (quando fundamentada, e não arbitrária) é justamente o ponto máximo de avanço e desenvolvimento da limitação qualitativa, resultado do firme e seguro manuseio das suas bases e princípios¹⁷⁵.

Portanto, o princípio do “não-confisco” funciona como um verdadeiro limite qualitativo ao legislador tributário, que, no momento da instituição do tributo, não poderá se desviar do caminho que assegure ao cidadão o exercício dos direitos de liberdade, ou seja, não poderá perder de vista os mandamentos constitucionais que norteiam a tributação.

Em determinadas situações, a violação ao “não-confisco” se concretizará pela simples investida ilegítima do Estado no patrimônio do particular, independentemente do valor do tributo (=efeito confiscatório sob uma perspectiva apenas qualitativa, como no exemplo apresentado da violação

¹⁷⁵ O princípio..., *op. cit.*, p.57.

ao mínimo existencial); já em outras, a infringência à norma constitucional que proíbe os efeitos de confisco será caracterizada pelo fato de se extrapolar, quantitativamente, o limite do tributo que o cidadão, amparado pela Constituição, tem condições de suportar (=efeito confiscatório sob uma perspectiva quantitativa, que, por sua vez, está relacionada, também, com o viés qualitativo, como no já mencionado exemplo do IPTU que incide à alíquota de 50% sobre o valor venal do bem imóvel).

JORGE DE OLIVEIRA VARGAS trata a respeito da proibição aos efeitos de confisco sob uma perspectiva de garantia, que parece ser a limitação qualitativa do princípio, e, por outro lado, como garantia de justiça, que teria relação com a tributação exacerbada, em termos quantitativos. Nesse sentido, explica o autor:

O não-confisco como garantia de direito, ocorre quando o Fisco tributa sem a observância do devido processo legal legislativo, ou desrespeitando as garantias constitucionais do contribuinte que estão ligadas diretamente com o princípio da segurança jurídica, como as da legalidade, anterioridade, irretroatividade e imunidade.

Nesta hipótese não se questiona o *quantum* exigido; qualquer quantia pretendida ilegítimamente pelo fisco, por menor que seja, terá efeito confiscatório.

Trata-se do aspecto formal da garantia.

Já o confisco como garantia de justiça ocorre quando o Fisco tributa sem observar os princípios da capacidade contributiva, da igualdade material, da moralidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação do excesso ou da equidade.

Trata-se do aspecto material da garantia¹⁷⁶.

ESTEVÃO HORVATH também se manifesta no sentido de que um tributo pode ser reputado inconstitucional, por violação ao princípio do “não-confisco”, independentemente do seu valor (=aspecto qualitativo), quando se cria um gravame “...de forma não autorizada pelo texto constitucional”¹⁷⁷. Deste modo, defende o autor que “...cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de se criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo,

¹⁷⁶ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa**. Curitiba: Juruá, 2009, p.72-73.

¹⁷⁷ O princípio..., *op. cit.*, p.50.

estaremos diante de uma exação confiscatória”¹⁷⁸, trazendo, assim, a ideia de que a inconstitucionalidade, por violação ao art. 150, IV, da Constituição, pode se configurar quando se institui um tributo que viola um ou mais princípios constitucionais (por exemplo, a legalidade, anterioridade etc.), ou, ainda, quando extrapolar, em termos quantitativos, os limites da razoabilidade, de modo a exceder a capacidade contributiva do cidadão.

Há que se concordar, com base nas premissas lançadas ao longo deste trabalho, que o princípio do “não-confisco” não se trata apenas de uma limitação quantitativa ao exercício da competência tributária, mas, também, qualitativa, e que, em determinadas situações, a exação terá efeito confiscatório independentemente de seu valor. Porém, parece ser indevida a aplicação do princípio em questão em toda e qualquer situação em que houver a criação de um tributo em desrespeito às normas constitucionais.

Conforme já mencionado, “confisco” diz respeito à perda, total ou parcial, da propriedade para o Fisco, sem justa indenização. Trata-se de penalidade, admitida nas hipóteses taxativas previstas na Constituição e na lei.

Em matéria de tributação, pode ocorrer que o legislador, ultrapassando os limites que lhe foram impostos pela Lei Maior, crie determinado tributo que gere o mesmo efeito econômico que o confisco geraria, ou seja, que acarrete, em termos econômicos, a perda total ou, quando menos, de uma parcela substancial da propriedade. Trata-se, aqui, de uma obrigação tributária que, de tão onerosa, é sentida como se penalidade fosse, muito embora com pena não se confunda, em razão da distinta natureza do tributo e da multa.

Observe-se que a todo o momento se tratou de efeito de confisco tributário como aquilo que, em termos econômicos, implica perda *total* ou de parcela *substancial* da propriedade. E por que *total* ou *substancial*? Porque o tributo, por si só, já implica retirada, sem indenização (especialmente no que diz respeito aos impostos, que são tributos não vinculados a uma atuação estatal específica), de uma parcela do patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, caso não se restrinja a aplicação da proibição aos efeitos de confisco apenas para situações em que o tributo seja dotado de caráter de insuportabilidade, ter-se-á que admitir que qualquer tributo terá

¹⁷⁸ Idem.

efeitos de confisco parcial (=retirada de uma parcela da propriedade sem justa indenização).

Tal conclusão, como bem observado por SAMPAIO DÓRIA, “...soaria esdrúxula”¹⁷⁹, pois:

O poder tributário se legitima pela existência de serviços públicos de interesse coletivo e pela contraprestação que envolvem, embora de natureza mediata, inespecífica e de ordinário inequivalente.

O direito de propriedade se concilia, pois, e se subordina ao poder de tributar, sendo mesmo esta condição daquele, porquanto, na ausência do Estado, a propriedade poderia assumir formas as mais rudimentares, se tanto¹⁸⁰.

Portanto, o princípio do “não-confisco”, como garantidor de um sistema tributário justo, e que, portanto, visa preservar os direitos de propriedade e liberdade (existência digna, livre iniciativa etc.), somente é passível de violação quando o tributo, por um desvio no exercício da competência legislativa, prejudicar, de maneira efetiva, o exercício destes direitos. É dizer: quando o tributo for sentido como penalidade pelo sujeito passivo, a ponto de prejudicar, ou até mesmo inviabilizar, o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade.

Nesse sentido, se um Prefeito resolve instituir, por meio de Decreto, o ISS¹⁸¹ sobre operações de arrendamento mercantil financeiro (*leasing*), à alíquota de 5% incidente sobre o preço do serviço, a exação será inconstitucional apenas por violação ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição). Não há, aqui, efeito de confisco, pois a retirada, ainda que indevida, desta parcela do patrimônio do particular, certamente não tolherá o direito do prestador do serviço em continuar o exercício da sua profissão.

Outro exemplo: se em determinado Município o legislador resolve majorar o ITBI¹⁸², de 3% para 4%, e a exigência deste imposto se dê de

¹⁷⁹ **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p.195.

¹⁸⁰ *Idem.*

¹⁸¹ Imposto Sobre Serviços, previsto no art. 156, III, da CF/88.

¹⁸² Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, previsto no art. 156, II, da Constituição.

maneira imediata, sem respeito ao princípio constitucional da anterioridade (art. 150, III, alíneas “b” e “c”), não há dúvida em se reputar inconstitucional a exação no período em que não se respeitou o primado da “não-surpresa”. Porém, assim como no exemplo anterior, a violação ao efeito de confisco passa longe desta hipótese, pois o aumento de um ponto percentual no imposto, ainda que indevido, não causará, certamente, limitação exacerbada no que diz respeito ao exercício dos direitos de liberdade.

Não se pode negar que a prestação, nestes exemplos, são injustas e indevidas, por violarem, de maneira direta, os princípios constitucionais que norteiam o campo tributário. Porém, o problema, aqui, não é de violação à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, mas apenas e tão somente de legalidade e anterioridade.

Para que nas hipóteses narradas se pudesse alegar violação, também, ao princípio do “não-confisco” tributário, seria necessário que estes tributos, de tão gravosos, impedissem ou, quando menos, dificultassem sobremaneira o exercício dos direitos de propriedade e liberdade, situação que poderia se concretizar, utilizando-se apenas um dos exemplos, caso o ITBI fosse cobrado à alíquota de 50%. Nesta hipótese poder-se-ia falar que, além de inconstitucional em determinado período, por violação à anterioridade, o gravame viola, também, o princípio que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco.

Portanto, tributação indevida, por infringência ao “não-confisco”, deve ser entendida como tributação gravosa, insuportável (não necessariamente em termos quantitativos, como visto no caso da exação que incide sobre o mínimo existencial), que parte de um prejuízo efetivo no exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade, podendo chegar ao limite da aniquilação total destes direitos.

Conferindo destaque ao fator “insuportabilidade”, presente na tributação com efeitos de confisco, RODRIGO AIACHE CORDEIRO assevera que:

Esta vedação constitucional do confisco tributário nada representa senão a coibição, pela *Lex Legum*, de qualquer aspiração estatal que possa levar, na seara da fiscalidade, à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas¹⁸³.

E para se saber o momento em que um tributo ocasiona efeitos confiscatórios, ou seja, a partir de quando se verifica a violação aos direitos de propriedade e/ou liberdade, será necessária a análise da relação do “não-confisco” com outros princípios constitucionais, especialmente os da igualdade e da capacidade contributiva, bem como a sua aplicabilidade com relação a cada uma das espécies tributárias.

¹⁸³ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios Constitucionais Tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006, p.124.

CAPÍTULO 2: NATUREZA JURÍDICA DA NORMA QUE PROÍBE A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO.

No capítulo anterior tratou-se da norma que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco como verdadeiro princípio constitucional, que, por estar relacionado com a preservação do exercício dos direitos de propriedade e liberdade, implica limitações ao legislador no que diz respeito ao exercício da competência tributária.

É o momento, portanto, de se analisar, a partir de uma visão do sistema jurídico, o significado do vocábulo “princípio”. Esta tarefa é de suma importância, inclusive para justificar a qualificação da norma que proíbe os efeitos de confisco, no âmbito tributário, como princípio.

2.1. Breves considerações a respeito de norma jurídica.

As normas jurídicas formam, em seu conjunto, uma das possíveis significações do vocábulo “direito”¹⁸⁴, que, relacionado com a vida em sociedade, tem a função de regular as condutas das pessoas nas relações de intersubjetividade.

NORBERTO BOBBIO, ao tratar a respeito do “direito” como termo que “...se refere a um dado tipo de ordenamento”¹⁸⁵, destaca o aspecto normativo como condição necessária e suficiente para a formação de uma ordem jurídica, que, por sua vez, se integra com outros aspectos complementares, como intersubjetividade e organização. Nesse sentido, confira-se as palavras do autor:

¹⁸⁴ A palavra “direito” trata-se de termo plurissignificativo, que pode ser utilizado nos seguintes sentidos: a) objetivo, considerado como um sistema de normas (=ordenamento jurídico, como, p. ex.: o direito brasileiro); b) subjetivo, como faculdade, possibilidade ou permissão (p. ex., quando se afirma que determinada pessoa tem o direito de ir e vir); e c) estudo da realidade jurídica (=investigação), situação em que se considera o direito como uma disciplina teórica. O ponto de vista eleito para este trabalho é o que trata de direito como um sistema de normas, pois pensamos, com amparo nas lições de NORBERTO BOBBIO, que este é o “...melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos...”. (BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4.ed. São Paulo: Edipro, 2008, p.23).

¹⁸⁵ **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p.45.

Com efeito, a experiência jurídica nos coloca diante de um mundo de *relações* entre sujeitos humanos *organizados* de maneira estável em sociedade mediante o uso de *regras* de conduta. De resto, dos três aspectos complementares, o fundamental continua a ser o aspecto normativo. A intersubjetividade e a organização são condições *necessárias* para a formação de uma ordem jurídica; o aspecto normativo é condição *necessária e suficiente*¹⁸⁶.

Direito, portanto, “...é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano”¹⁸⁷. Possui, como bem salienta PAULO DE BARROS CARVALHO, natureza instrumental, de modo que “Nada mais representa senão um instrumento de intervenção do Estado no meio social, para o prosseguimento do bem comum concebido”¹⁸⁸. E para que cumpra sua finalidade, é da própria essência do Direito, pelo menos na concepção adotada neste estudo, o caráter de coatividade, “...que se exerce mediante a possibilidade de constrangimento físico ou de execução forçada”¹⁸⁹.

É possível se verificar a existência de dois “mundos” completamente distintos: o do *ser*, que diz respeito ao mundo dos fatos, onde algo simplesmente é, e, por ser determinado pela lei da causalidade, “...este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico – não é, pura e simplesmente, algo jurídico”¹⁹⁰; e, de outro lado, o mundo do *dever-ser*, que corresponde à órbita normativa, onde as coisas *devem-ser*, ou, ainda, *devem* se conduzir de determinada maneira, por força de determinada norma jurídica.

Norma jurídica, portanto, está relacionada com “A conduta prescrita pela regra de Direito...”, que, por sua vez, “...é ‘exigida’ sem que nenhum ser humano tenha de ‘querê-la’ num sentido psicológico”¹⁹¹. Trata-se um caso de uso prescritivo da linguagem, que “Se dá em ocasiões em que, por meio da

¹⁸⁶ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p.36.

¹⁸⁷ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p.5.

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.34.

¹⁸⁹ *Idem*.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p.4.

¹⁹¹ Kelsen, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes: 1992, p.40.

linguagem, aquele que fala pretende direcionar o comportamento do outro, ou seja, tenta induzi-lo a adotar determinado rumo ou ação”¹⁹². As prescrições são caracterizadas pela posição de superioridade que o sujeito emissor da ordem está em relação ao sujeito receptor. No caso, o legislador, que representa a “vontade geral”, está numa posição de superioridade em face de determinada pessoa, de modo que qualquer desrespeito à ordem emitida será considerada como um desafio à autoridade responsável pela sua emissão.

Com base nessas premissas, CARLOS SANTIAGO NINO, partindo das lições de KELSEN, destaca que “As normas são juízos de dever ser que expressam o sentido objetivo de um ato de vontade...”¹⁹³. Constituem, na verdade, “...técnicas de motivação social, ou seja, instrumentos para induzir os homens a se comportar de determinado modo”¹⁹⁴.

Esta técnica de motivação social está, segundo KELSEN, diretamente relacionada à sanção prevista no caso de descumprimento do comando normativo. Para o autor, “O Direito é uma ordem coativa ... no sentido de que estatui atos de coação, designadamente a privação coercitiva da vida, da liberdade, de bens econômicos e outros, como consequência dos pressupostos por ele estabelecidos”¹⁹⁵.

Partindo-se desta relação entre norma e sanção, KELSEN dividiu, num primeiro momento, as normas jurídicas em primárias e secundárias, que formariam aquilo que se conhece como “norma completa”, ou “norma complexa”. Nesse sentido, a norma primária seria o veículo descritor da sanção, enquanto que, por outro lado, a norma secundária teria o condão de estabelecer a conduta desejada pela ordem jurídica. Confira-se:

Caso se diga também que o dever jurídico “deve” ser executado, então esse “dever ser” é, por assim dizer, um epifenômeno do “dever ser” da sanção. Tal noção pressupõe que a norma jurídica seja dividida em duas normas separadas, dois enunciados de “dever ser”: um no sentido de que certo indivíduo “deve” observar certa conduta e outra no sentido de que outro indivíduo deve executar uma sanção no caso de a primeira norma ser violada. Um exemplo: não se deve roubar;

¹⁹² NINO, Carlos Santiago. **Introdução à Análise do Direito**. Tradução: Elza Maria Gasparotto. Revisão da Tradução: Denise Matos Marino. São Paulo: wmf Martins Fontes, 2010, p.74.

¹⁹³ **Introdução...**, *op. cit.*, p.93.

¹⁹⁴ *Idem*.

¹⁹⁵ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p.38.

se alguém roubar, será punido. Caso se admita que a primeira norma, que proíbe o roubo, é válida apenas se a segunda norma vincular uma sanção ao roubo, então, numa exposição jurídica rigorosa, a primeira norma é, com certeza, supérflua. A primeira norma, se é que ela existe, está contida na segunda, a única norma jurídica genuína. Contudo, a representação de Direito é grandemente facilitada se nos permitirmos admitir também a existência da primeira norma. Fazê-lo é legítimo apenas caso se tenha consciência do fato de que a primeira norma, que exige a omissão do delito, depende da segunda norma, que estipula a sanção. Podemos expressar essa dependência designando a segunda norma como norma primária, e a primeira norma como norma secundária¹⁹⁶.

Ao tratar a respeito desta dicotomia das regras do Direito em primárias e secundárias, CARLOS SANTIAGO NINO ensina que:

As normas jurídicas *primárias* são as que prescrevem, em certas condições ou não, a privação dos bens de um sujeito por meio da força. São as normas jurídicas genuínas, o que significa que uma ordem jurídica é integrada apenas por elas. As normas jurídicas *secundárias* são meros derivados lógicos das normas primárias, e sua enunciação só tem sentido para uma explicação mais clara do direito¹⁹⁷.

Nesse sentido, pode-se dizer que, como bem observou PAULO DE BARROS CARVALHO, "...a classificação das normas jurídicas em primárias e secundárias, na doutrina de Kelsen, tem sentido eminentemente funcional. A norma secundária configura tão-só um expediente técnico para expor o Direito. Este se concentra, em essência, na norma primária, qual seja aquela que descreve a providencia sancionadora da ordem jurídica"¹⁹⁸.

Importante esclarecer que, a respeito da chamada "norma complexa", KELSEN modificou, de maneira substancial, seu modo de pensar a respeito do conteúdo da norma primária e da norma secundária. A respeito, confira-se as palavras do autor em sua obra *Teoria Geral das Normas*:

¹⁹⁶ **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p.65.

¹⁹⁷ **Introdução...**, *op. cit.*, p.97.

¹⁹⁸ **Teoria...**, *op. cit.*, p.44.

Uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – como uma ordem jurídica positiva – mas também normas que estatuem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas, pois a norma que impõe uma conduta determinada e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não-cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade. Esta unidade pode não se expressar na real formulação das normas. Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado¹⁹⁹.

Esta segunda concepção Kelseniana acerca da “norma complexa” é adotada, dentre vários autores, por LOURIVAL VILANOVA, que assim se manifestou:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida²⁰⁰.

Importante destacar ainda que CARLOS COSSIO, jusfilósofo criador da corrente do egologismo, muito embora tenha desenvolvido uma teoria não coincidente, em vários pontos, com a de KELSEN, também cogita do Direito como um instrumento representado por normas de caráter dúplice, formadas por aquilo que denomina o autor de *endonorma* e *perinorma*.

Sobre a teoria egológica, de CARLOS COSSIO, destaca PAULO DE BARROS CARVALHO que:

¹⁹⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p.181.

²⁰⁰ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.73.

A norma complexa de Cossio seria formada por uma endonorma (ou seja, por determinado comportamento desejado e estabelecido pela ordem jurídica) e por uma perinorma (vale dizer, uma sanção estipulada para a hipótese de descumprimento do dever contido na endonorma)²⁰¹.

Finalmente, e para sintetizar a ideia de “norma complexa”, merecem destaque as lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Uma **norma primária ou endonorma** teria esta configuração: *Dado o fato A, deve ser a conduta B*. Enquanto a feição de uma **norma secundária ou perinorma** seria esta: *Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C*. Em outras palavras: a ocorrência do fato A, cuja descrição é a hipótese da norma primária ou endonorma, dá margem à imputação do dever B, consequência da mesma; por sua vez, o inadimplemento deste dever B constitui a hipótese da norma secundária ou perinorma, à qual se imputa a consequência secundária ou perinormativa da sanção C²⁰². (destaques no original)

De sorte destas verificações, é possível verificar que as normas objeto de análise até o momento possuem a finalidade de regular condutas ou comportamentos humanos. É por este motivo que são chamadas de *normas de conduta*, ou de *normas de comportamento*, que se tratam de normas dirigidas às pessoas, e que, nos dizeres de KELSEN, “...não significa outra coisa senão que a norma estatui como devida a conduta de um ser humano ou de determinado ou indeterminado número de pessoas, quer dizer, conduta humana, e nenhum outro acontecimento”²⁰³.

Contudo, existe uma outra categoria de normas que não prescrevem atos de coação. Fala-se, aqui, daquelas que têm por objeto a produção de outras unidades jurídicas.

KELSEN reconheceu a existência de outras normas, que não apenas aquelas que regulam comportamentos humanos, aqui considerados como os atos da vida social numa relação de intersubjetividade. Neste caso se enquadram alguns exemplos citados pelo autor como normas jurídicas não-autônomas, quais sejam:

²⁰¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p.49.

²⁰² VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p.58.

²⁰³ **Teoria Geral das Normas...**, *op. cit.*, p.38.

...normas derogatórias ... que apenas se podem compreender em conexão com outras normas estatuidoras de atos de atos de coerção.

São ainda normas não-autônomas as normas jurídicas que conferem competência para realizar uma determinada conduta, desde que por 'conferir competência' entendamos conferir a um indivíduo um poder jurídico, ou seja, conferir-lhe o poder de produzir normas jurídicas. Com efeito, elas fixam apenas um dos pressupostos aos quais – numa norma autônoma – se liga o ato de coação. Trata-se das normas que conferem competência para a produção de normas jurídicas gerais, as normas da Constituição que regulam o procedimento legislativo ou põem o costume como fato produtor de Direito, e das normas que regulam os procedimentos jurisdicional e administrativo nos quais as normas gerais produzidas através da lei ou do costume são aplicadas, pelas autoridades jurisdicionais ou administrativas para o efeito competentes, nas normas individuais a produzir por estes órgãos²⁰⁴.

Ainda, vale destacar que as normas que autorizam e disciplinam a forma de criação das regras que estipulam sanções foram chamadas por Kelsen de “normas brancas”²⁰⁵, o que reforça a existência de uma diferente categoria de enunciados prescritivos.

Posteriormente, H. L. A. HART também defendeu que o ordenamento jurídico não é formado apenas por normas que prescrevem atos de coação,

²⁰⁴ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p.62-63.

²⁰⁵ Nesse sentido, conforme as lições de Kelsen, “A norma autorizante representa uma norma branca. O fato típico condicionante e a consequência jurídica condicional são formas vazias, quer dizer: eles não são materialmente determinados na norma jurídica autorizante, mas são referências à determinação através de uma norma jurídica que deve ser fixada pelo órgão autorizado. Na relação entre esta norma jurídica branca e uma norma jurídica geral fixada por um órgão autorizado, a qual liga a um fato típico materialmente certo uma consequência jurídica (ato de coação) materialmente determinada, o fato típico condicionante materialmente certo é subsumível sob o fato típico condicionante da norma jurídica autorizante – uma forma vazia descritiva –, e a consequência jurídica materialmente determinada sob a consequência jurídica da norma jurídica autorizante – uma norma vazia descritiva. A norma jurídica fixada pelo órgão autorizado fundamenta-se na norma jurídica autorizante, e isto quer dizer: corresponde à norma jurídica autorizante não apenas porque a primeira é fixada por um indivíduo determinado em geral ou individualmente na norma jurídica autorizante como também porque o fato típico condicionante e a consequência jurídica condicionada na norma jurídica fixada pelo órgão autorizado são subsumíveis sob o fato típico condicionante e a consequência jurídica condicionada na norma jurídica autorizante. Ambas as normas contêm no geral certos fatos típicos e no geral certas consequências jurídicas, i. e., conceitos de fatos típicos e consequências jurídicas. Mas o grau do caráter geral de ambas as normas, sua generalidade, ou abstratividade dos conceitos, apresenta-se diferente em ambas as normas. A norma autorizante é mais geral que a norma fixada pelo órgão autorizado, e os conceitos de fato típico condicionante e de consequência jurídica condicionada contidos na norma jurídica autorizante são mais abstratos do que os conceitos correspondentes contidos na norma jurídica fixada pelo órgão autorizado. O conceito menos abstrato está subsumível sob o conceito mais abstrato, assim como, p. ex., o conceito ‘negro’ é subsumível sob o conceito ‘ser humano’”. (**Teoria Geral das Normas...**, *op. cit.*, p.335-336).

destacando, nesse sentido, a existência de duas diferentes categorias de enunciados, quais sejam, as normas *primárias*, que teriam como objeto a conduta humana, no sentido de prescrever o que deve, e o que não deve ser feito, e as normas *secundárias*, que teriam por objeto a regulação das normas primárias²⁰⁶.

HART defende, ainda, a existência de três distintas categorias de normas secundárias, que, juntamente com as normas primárias, fariam parte de determinado sistema jurídico.

A primeira categoria diz respeito à “norma de conhecimento”, que “...especifica as características que, se estiverem presentes numa determinada norma, serão consideradas como indicação conclusiva de que se trata de uma norma do grupo, a ser apoiada pela pressão social que este exerce”²⁰⁷. É por intermédio da norma de conhecimento que se verifica a verdadeira fonte da autoridade, capaz de indicar “...a *maneira correta* de esclarecer dúvidas sobre a existência da norma”²⁰⁸. Ainda, “Pelo fato de apor às outras normas o selo da autoridade, ela introduz, embora de modo embrionário, a ideia de sistema jurídico; pois as normas já não constituem um conjunto de elementos isolados e desconexos, mas se acham unificadas de uma forma simples”²⁰⁹.

Outra espécie de norma secundária apresentada por HART diz respeito à “norma de modificação”, assim considerada como aquela que “...autoriza algum indivíduo ou grupo de pessoas a introduzir novas normas primárias para orientar a vida do grupo, ou de uma classe dentro dele, e a eliminar normas

²⁰⁶ Conforme as lições de HART, existem “...dois tipos diferentes de normas, embora relacionados. As normas de um tipo, que pode ser considerado o tipo básico ou primário, exigem que os seres humanos pratiquem ou se abstenham de praticar certos atos, quer queiram, quer não. As normas do outro tipo são, num certo sentido, parasitárias ou secundárias em relação às primeiras, pois estipulam que os seres humanos podem, ao fazer ou dizer certas coisas, introduzir novas normas do tipo principal, extinguir ou modificar normas antigas ou determinar de várias formas sua incidência, ou ainda controlar sua aplicação. As normas do primeiro tipo impõem deveres; as do segundo tipo outorgam poderes, sejam entes públicos ou privados. As do primeiro tipo dizem respeito a atos que envolvem movimento físico ou mudanças físicas; as do segundo dispõem sobre operações que conduzem não apenas a movimentos ou mudanças físicas, mas também à criação ou modificação de deveres ou obrigações”. (HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Tradução: Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p.105-106).

²⁰⁷ Ibidem, p.122.

²⁰⁸ Ibidem, p.123.

²⁰⁹ Idem.

antigas”²¹⁰. Assim, pode-se dizer que estão relacionadas a este tipo de norma secundária “...as ideias de promulgação e revogação das leis”²¹¹.

Finalmente, a terceira categoria diz respeito às “normas de julgamento”, que consistem “...em normas secundárias que capacitem alguns indivíduos a solucionar de forma autorizada o problema de saber se, numa ocasião específica, foi violada uma norma primária”²¹². Estas normas, diz HART, são responsáveis por identificar as pessoas que deverão julgar (e, nesse sentido, teriam o condão de conferir poderes judiciais e um *status* especial às declarações dos juízes sobre o não cumprimento de determinadas obrigações), bem como os procedimentos a serem seguidos, definindo, portanto, “...um grupo de conceitos jurídicos importantes: nesse caso, os conceitos de juiz ou tribunal, jurisdição e julgamento”²¹³.

A opinião de HART, portanto, é no sentido de que “...uma das características distintivas do direito, se não a mais proeminente, é a fusão de diferentes tipos de normas”²¹⁴, sendo, nesse sentido, acompanhado por NORBERTO BOBBIO, que reconhece a existência, no ordenamento jurídico, de *normas de conduta* ao lado das *normas de estrutura*. Confira-se as lições deste último autor:

Em todo o ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que se costuma chamar de *normas de estrutura* ou de *competência*. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não mas prescrevem as condições e os procedimentos por meio dos quais são emanadas normas de conduta válidas. Uma norma que prescreve manter-se à direta é uma norma de conduta; uma norma que estabelece que duas pessoas estão autorizadas a regular seus próprios interesses num certo âmbito mediante normas vinculantes e coativas é uma norma de estrutura, uma vez que não determina uma conduta, mas estabelece as condições e os procedimentos para produzir normas de conduta válidas.²¹⁵

²¹⁰ Ibidem, p.124.

²¹¹ Idem.

²¹² Ibidem, p.125.

²¹³ Idem.

²¹⁴ Ibidem, p.66.

²¹⁵ Teoria Geral..., op. cit., p.198.

NORBERTO BOBBIO destaca que em cada nível normativo é possível encontrar normas de conduta e normas de estrutura. Assim, na Constituição seria possível verificar a existência de normas de conduta, como aquelas que atribuem deveres e direitos aos cidadãos (por exemplo, as que tratam dos direitos de liberdade), bem como normas de estrutura, onde se enquadram, v.g., aquelas que regulam o procedimento do Poder Legislativo para a criação de leis. Também nas leis ordinárias seria possível encontrar estes dois diferentes tipos de normas: aquelas que impõem comandos de fazer e não fazer (como a lei que impõe o dever de recolher tributos), bem como, por exemplo, “...as leis penais e grande parte das leis processuais”²¹⁶, que “...têm o objetivo de instruir os juízes sobre como devem ser editadas aquelas normas individuais e concretas que são as sentenças, senão normas para a produção de outras normas”²¹⁷. Ainda, destaca o autor que:

Se nós levarmos em consideração também as normas para a produção de outras normas, devemos pôr, ao lado das imperativas, entendidas como comandos de fazer ou de não fazer, e que poderíamos chamar *imperativas de primeira instância*, os *imperativos de segunda instância*, entendidos como comandos de comandar, etc. Somente a consideração do ordenamento na sua totalidade nos permite admitir a presença dessas normas de segunda instância²¹⁸.

Finalmente, BOBBIO defende que as *normas de estrutura*, também denominadas de *imperativos de segunda instância*, possuem uma estrutura muito mais complexa do que as *normas de conduta*, também chamadas de *imperativas de primeira instância*, e podem ser divididas em nove espécies de *imperativos de segunda instância*, a saber: “1) normas que *mandam mandar...*; 2) normas que *proíbem mandar...*; 3) normas que *permitem mandar...*; 4) normas que *mandam proibir...*; 5) normas que *proíbem proibir...*; 6) normas que *permitem proibir...*; 7) normas que *mandam permitir...*; 8) normas que *proíbem permitir...*; 9) normas que *permitem permitir...*”²¹⁹.

²¹⁶ **Teoria da Norma** ..., *op. cit.*, p.59.

²¹⁷ *Idem.*

²¹⁸ *Idem.*

²¹⁹ *Ibidem*, p.60.

É bem verdade que todas as normas regulam condutas. Porém, há que se ter em mente que as chamadas *normas de conduta* regulam, de forma imediata, os comportamentos humanos nas relações de intersubjetividade, enquanto que as ditas *normas de estrutura* regulam uma conduta específica, que é aquela relacionada à criação de novas unidades jurídicas^{220/221}.

Sobre o assunto, merecem destaque as lições de ALF ROSS:

Normas de competência são normas de conduta indiretamente formuladas. ... Assim, à guisa de exemplo, o conteúdo real do enunciado que afirma que as regras constitucionais referentes ao poder legislativo são direito vigente é uma previsão de que as normas de conduta criadas pela legislação em conformidade com a Constituição serão aplicadas pelos tribunais²²².

MARÇAL JUSTEN FILHO destaca o relevante papel das normas de estrutura dentro do ordenamento jurídico. Para o autor, estas normas:

São as que organizam o Estado e delimitam o Poder. Externam-se como normas de reconhecimento, a partir das quais surgem as normas de competência – sejam as que permitem a identificação das normas que integram o ordenamento jurídico (critério e fundamento de validade), sejam as que facultam o câmbio dentro dele. Enfim, as normas de estrutura especificam órgãos e atribuem-lhe funções, delimitando a extensão de sua competência.

²²⁰ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO destaca que: “Clássica é, na doutrina do direito, a divisão das regras jurídicas em dois grandes grupos: (i) normas de comportamento (ou de conduta); e (ii) normas de estrutura (ou de organização). As primeiras diretamente voltadas para as condutas interpessoais; e as segundas voltadas igualmente para as condutas das pessoas, porém, com objetivo final os comportamentos relacionados à produção de novas unidades jurídicas”. Contudo, destaca a autora, a nosso ver, com razão, que “Toda e qualquer norma jurídica tem como objeto a disciplina de condutas entre sujeitos, o que torna redundante a expressão ‘regras de conduta’. Numa análise mais detalhada, no entanto, encontramos regras que aparecem como condição sintática para a criação de outras normas. Embora tais regras também tenham como objeto a disciplinação de relações intersubjetivas, a conduta por elas prescrita é específica, trata-se do comportamento de produzir novas unidades jurídicas. Este é o critério diferenciador que deve informar a classificação das normas de comportamento e de estrutura”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.349-350).

²²¹ Sobre o tema, vale destacar, ainda, as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão *diretamente* voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deontico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsa do sistema” (**Curso ...**, *op. cit.*, p.187).

²²² **Direito e Justiça...**, *op. cit.*, p.76.

Vemos essas normas como normas de segundo grau fundamentais. Sem elas o ordenamento jurídico deixaria de sê-lo, para tornar-se um amontoado incongruente, ilógico, incompreensível de prescrições, onde não se poderia questionar o predicado da validade das normas e tudo se subordinaria à efetividade. Em última análise, o Direito pereceria, passando a vida intersubjetiva a ser regulada pela vontade do mais forte em cada caso concreto²²³.

Normas de estrutura, portanto, dispõem a respeito do específico comportamento relacionado à criação de outras normas. Nesse sentido, pode-se dizer que a norma que confere competência à União para instituir o imposto de importação, extraída a partir do art. 153, I, da Constituição, é norma de estrutura.

Os princípios constitucionais, dentre os quais se enquadram aqueles que tratam a respeito de tributação, também são *normas de estrutura*. Isso porque, ao contrário de regularem condutas humanas, assim consideradas nas suas relações de intersubjetividade, tratam a respeito de uma específica conduta, que é a do legislador, que, no momento de criação do texto de lei, do qual se extrairá a *norma de comportamento*, deverá levar em consideração as diretrizes nelas traçadas, que se tratam de “...condições prévias e indispensáveis, à constituição do mundo do Direito”²²⁴.

Tendo em vista que o presente estudo trata a respeito do princípio constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, dar-se-á maior atenção, por questões de pertinência temática, às normas de estrutura, especialmente da importância destas no sistema jurídico.

2.2. Noção de Sistema, Sistema Jurídico, Subsistema Constitucional e Subsistema Constitucional Tributário.

A palavra sistema possui, como reconhecem os cientistas, vício de ambiguidade. Trata-se de um termo plurissignificativo, que, quando utilizado no âmbito do direito, é considerado pela doutrina ora como direito positivo, ora como Ciência do Direito e, numa significação mais ampla, como direito positivo e Ciência do Direito.

²²³ FILHO, Marçal Justen. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p.22.

²²⁴ Idem.

PAULO DE BARROS CARVALHO, reconhecendo a equivocidade dessa expressão, ensina que:

Sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco. Com esse nome encontramos designados tanto o sistema da Ciência do Direito quanto o do direito positivo, instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, de tal modo que, mesmo nas circunstâncias de inocorrência de erro lógico, a compreensão do texto ficará comprometida, perdendo o melhor teor de sua consistência²²⁵.

De fato, a noção de sistema pode dizer respeito, no âmbito jurídico, a duas realidades completamente distintas: sistema do direito positivo, assim considerado como “...o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”²²⁶, e sistema da Ciência do Direito, a quem cabe “...descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”²²⁷. No plano linguístico, pode-se conceber a existência de um sistema formado por enunciados prescritivos (=sistema do direito positivo) e, outro, completamente diferente, formado por enunciados descritivos (=sistema da Ciência do Direito)²²⁸.

Nesse sentido são as lições de LOURIVAL VILANOVA:

²²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.169.

²²⁶ *Ibidem*, p.34.

²²⁷ *Idem*.

²²⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que “...o direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso descritivo (descreve normas jurídicas). Tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua postura como sistema empírico”(Ibidem, p.35). O autor em questão defende, ainda, que estes dois seguimentos do saber jurídico se distinguem, também, em razão das lógicas específicas aplicáveis a cada um, bem como pelas diferenças no campo semântico e pragmático. Confira-se: “Entre outros laços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deôntica (a lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores de verdade e falsidade. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas. Paralelamente, há diferença importante no campo semântico e também no pragmático, bastando lembrar que as proposições normativas se dirigem para a região material da conduta, ao passo que as científicas simplesmente descrevem seu objeto, sem nele interferir”. (Ibidem, p.35-36)

O Direito como experiência, tomado na *totalidade integrada de sentido* (Reale), é um sistema prescritivo que insere dentro dessa experiência a teoria científica dogmática, que também é um sistema. São dois sistemas: um, cognoscitivo; outro, prescritivo. Separáveis por um corte abstrato no dado-da-experiência, o *sistema da Ciência-do-Direito incorpora-se ou insere-se no próprio Direito*, como fonte material sua. O conhecimento dogmático (especificadamente jurídico, que apanha os fatos *sub specie normae*) é um sistema sobre outro sistema, não coordenado, mas supra-ordenado: nesse aspecto, é um metassistema. Mas, como temos visto, não toma em conta, na linguagem, o Direito positivo, a sua estrutura formal ou sintática, o abstrato formal, *isolável tematicamente pela reflexão lógica*, ou pela abstração ideatória que incide nos logos (a formalização). Se o fizesse, resvalaria para o nível lógico, sendo, então, *metassistema formalizado*²²⁹.

Será objeto de estudo, neste capítulo, o sistema do direito positivo, assim considerado como aquele composto por normas jurídicas, que, vale repetir, não se confunde com o sistema da Ciência do Direito, que tem como elementos “...as proposições doutrinárias que descrevem o conteúdo de dado ordenamento jurídico...”²³⁰.

Para TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., sistema diz respeito a uma figura complexa, assim considerada como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam entre si. Nesse sentido, confira-se as lições do referido autor:

Um ordenamento, como sistema, contém um repertório, contém também uma estrutura. Elementos normativos e não normativos guardam relações entre si. Por exemplo, quando dizemos que as normas estão dispostas hierarquicamente, umas são superiores, outras inferiores, estamos pensando na sua estrutura. Hierarquia é um conjunto de relações, estabelecidas conforme regras de subordinação e coordenação. Estas regras não são normas jurídicas nem são *elementos* não-normativos, isto é, não fazem parte do repertório, mas da estrutura do ordenamento. Exemplo de regra estrutural é o princípio da *lex superior* (regra segundo a qual a norma que dispõe, formal e materialmente, sobre a edição de outras normas prevalece sobre estas em caso de contradição: as normas constitucionais prevalecem sobre as leis ordinárias), ou o da *lex posterior* (havendo normas do mesmo escalão em contradição, prevalece a que, no tempo,

²²⁹ **As Estruturas Lógicas...**, *op. cit.*, p.130-131.

²³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.89.

apareceu por último), ou o da *lex specialis* (a norma especial revoga a geral no que esta dispõe especificamente)”²³¹.

Portanto, não basta, para que se esteja diante de um sistema, um conjunto elementos; é necessário que eles se conectem e se relacionem de maneira recíproca. Acrescente-se a isso as lições de GERALDO ATALIBA, no sentido de que o termo “sistema” deve ser analisado sob uma perspectiva unitária, onde se verifica a existência de um referencial comum que rege a forma como se dará o relacionamento dos elementos que o compõem, de onde se extrai a noção de sistema como sendo “...o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos”²³².

Ainda no que diz respeito à noção de sistema, existem autores que defendem a necessidade de que os elementos nele contidos possuam um nível de coerência interna. Significa dizer: para que se esteja diante de um sistema, é necessário que os elementos (repertório) que se inter-relacionam (estrutura) não possuam qualquer espécie de contradição ou incoerência, sendo a relação absolutamente harmônica.

GERALDO ATALIBA faz parte dessa expressiva corrente doutrinária que defende a ordenação ou coerência como característica inerente à noção de sistema. Para este autor, “sistema” está relacionado ao “...reconhecimento coerente e *harmônico* da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior”.²³³ (destacamos).

MARÇAL JUSTEN FILHO, ao defender que Direito é mais do que norma isolada, mas, sim, um conjunto de normas, também relaciona a ideia de sistema do direito positivo com a necessidade de harmonia de seus diversos elementos. Assim, “...Direito é um todo sistemático, harmônico e completo, que inadmite contradições em seu seio, caracterizando-se por ser dotado de sanções externas e institucionalizadas”.

Por outro lado, existem autores que consideram dispensáveis as características de ordenação ou coerência dentro da noção de sistema. Dentre eles está LOURIVAL VILANOVA, para quem:

²³¹ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1989, p.165.

²³² ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.19.

²³³ Ibidem, p.4.

Normas jurídicas contraditórias são possivelmente válidas no sistema.

...

Muito embora a coerência interna do sistema exprima seu grau de racionalidade, é um dado objetivo que os sistemas nem sempre apresentam. Potencialmente, são abertos à inconsistência. As normas de um Estado provêm de fontes técnicas diversas, são emitidas em situações históricas mutáveis, em contraste com o grau de estática dos sistemas. A estrutura escalonada que apresentam deixa critérios extralógicos de revogação tácita ou expressa das normas de nível subordinado às normas de maior nível. Mas, ainda aqui somente norma revoga norma. A lei lógica está diante de conjunção contraditória de duas normas válidas, não diante de disjunção excludente²³⁴.

PAULO DE BARROS CARVALHO admite a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, mesmo diante dos “...erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam”²³⁵. Nas palavras deste autor:

Há dúvidas no que concerne à amplitude significativa da locução, pois não faltam os que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, configurando aquele caos de sensações a ser ordenado pelas categorias do pensamento, a que aludiu Kant. A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelo sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema²³⁶.

²³⁴ **As Estruturas Lógicas...**, *op. cit.*, p.XXXV (introdução).

²³⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.37. Essa situação decorre da linguagem do legislador, que, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, “...é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social”. (Ibidem, p.36-37).

²³⁶ Ibidem, p.169-170.

Essa mesma posição é adotada por AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, que defende a existência de um sistema independentemente da coerência dos elementos que dele fazem parte. É certo que se deve levar em conta um mínimo de harmonia entre as partes que compõem um determinado sistema, mas disso está longe de se afirmar que essa ordenação deve ser absoluta, *“Mesmo porque, para que duas proposições sejam consideradas contraditórias, é preciso que entre elas se estabeleça uma relação e que tenham como base um referencial comum, isto é, que pertençam ao mesmo sistema, caso contrário, não há contradição”*²³⁷.

No mesmo sentido é a opinião de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM: *“falar em conflito ou incoerência só tem sentido se for no interior de um mesmo sistema, conflitos inter-sistêmicos são extralógicos”*²³⁸.

HELENO TAVEIRA TÔRRES defende que “Não se trata, o sistema, de simples ‘conjunto’, mero somatório de objetos. O sistema detém capacidade criadora e ordenadora e vê-se orientado segunda certa finalidade, com regras autônomas que lhe garantem a permanência e continuidade, *coerência*, unidade e diferenciação sistêmica”²³⁹ (destacamos). Contudo, este mesmo autor esclarece, no que diz respeito ao axioma “coerência”, que:

Nada impede, porém, que se possam encontrar contradições na aplicação das regras de condutas entre si; e quando estas ocorrem, deve-se buscar a aplicação dos critérios de solução de antinomias, das regras de alteração normativa (*rule of change*), das sanções ou regras de acesso ao processo ou o sopesamento, no caso de colisões de princípios. Não comungamos, pois, com a exigência de não contradição interna ao ordenamento, de que fala Bobbio, como hipótese absoluta. As regras de conduta, como dito, podem ser conflitantes; o direito positivo deve ter meios para eliminar as antinomias, como de fato os tem²⁴⁰.

Resta claro, portanto, que no sistema do direito positivo deve-se considerar a coerência mais como um objetivo a ser alcançado do que um requisito para a configuração de um sistema. Tanto é assim que, havendo

²³⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p.124-125.

²³⁸ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.65.

²³⁹ **Direito Constitucional** ..., *op. cit.*, p.87.

²⁴⁰ *Ibidem*, p.94.

incoerência entre normas pertencentes a um sistema de direito positivo, deve-se buscar as soluções que este próprio sistema prevê para a retirada daquela norma considerada incompatível com os demais enunciados prescritivos.

Seguindo a linha de entendimento adotada por esta última corrente doutrinária, pode-se considerar que o sistema jurídico é formado por um conjunto de normas jurídicas que se inter-relacionam, e tenham um mínimo de racionalidade. As normas constitucionais são ditas “superiores”, e conferem às inferiores (=leis e atos infralegais) fundamento de validade, o que significa dizer que as normas inferiores buscam o fundamento de sua própria existência nas normas superiores, de modo que, se com relação a estas não estiverem em harmonia, não mais farão parte do sistema jurídico.

Tendo em vista que “... a partir da unidade do ordenamento jurídico, pode-se ‘construir’ tantos sistemas quantos sejam necessários para funcionarem como redutores internos da sua complexidade (sistema tributário, sistema constitucional etc.), segundo as matérias e condutas reguladas”²⁴¹, é possível isolar, dentro do sistema do direito positivo, aquilo que se pode chamar de *subsistema constitucional*, onde se encontram as normas jurídicas extraídas a partir da leitura dos dispositivos da Constituição Federal, e que, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, é o subsistema:

...mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional²⁴².

De fato, por ocupar o nível mais importante do sistema jurídico, a Constituição “...enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas”²⁴³.

A partir da análise do subsistema constitucional, é possível verificar a existência de outro subsistema, que possui especial relevância para o

²⁴¹ Ibidem, p.108.

²⁴² **Curso...**, op. cit., p.189.

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, op. cit., p.36.

desenvolvimento do tema tratado neste estudo. Fala-se, aqui, do *subsistema constitucional tributário*, onde se concentram as normas constitucionais que tratam a respeito de tributação.

De acordo com as lições de HELENO TAVEIRA TÔRRES, *sistema constitucional tributário* pode ser definido como:

...sistema parcial e autônomo em relação ao ordenamento jurídico total, tanto na sua feição de ciência do direito (sistema externo) quanto na possibilidade de delimitação material de suas normas jurídicas (sistema interno), pela diferenciação sistêmica justificada pela complexidade do ordenamento na sua totalidade, e como medida para conferir maior *acessibilidade e segurança jurídica* formal e material...²⁴⁴

É do estudo das normas contidas no subsistema constitucional tributário que se verifica quais são “...os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes”²⁴⁵. E como são normas que encerram verdadeiros valores de certeza e segurança, que devem ser inerentes às relações instauradas entre administração e administrado, pode-se dizer enunciam “...verdadeiros princípios”²⁴⁶.

Conclui-se, portanto, que os princípios jurídicos tributários encontram-se inseridos dentro do subsistema constitucional tributário, sendo verdadeiras normas que, por ocuparem o ápice da *pirâmide jurídica*, conferem validade às demais que se encontram inseridas dentro do mesmo sistema jurídico, e que tratam a respeito de tributação.

Passa-se, agora, às considerações que envolvem o conceito de *princípio*, fundamentais para o desenvolvimento do tema relativo à proibição de tributos que ocasionem o indesejado efeito de confisco.

²⁴⁴ **Direito Constitucional**..., *op. cit.*, p.105. Esclarecemos que, em nossa opinião, a autonomia a que se refere o autor deve ser considerada meramente didática, ou seja, para facilitar o objeto de estudo, que diz respeito ao conjunto das normas constitucionais que tratam a respeito de tributação, pois, conforme bem observa PAULO DE BARROS CARVALHO, “...a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas”. (**Curso**..., *op. cit.*, p.46).

²⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., *op. cit.*, p.190.

²⁴⁶ *Idem*.

2.3. Os princípios jurídicos.

O termo *princípio* comporta não apenas uma, mas várias significações, que, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, “...podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história”²⁴⁷.

Em seu sentido comum, a palavra em questão designa a ideia de início, começo, ponto de partida etc. De acordo com HELENO TAVEIRA TÔRRES, “O conceito de princípio sempre esteve ligado à noção de origem ou fonte primeira, mas também às essencialidades típicas da ontologia e da metafísica”, destacando, o autor, com base nas lições de RODOLFO VIGO, que:

Em uma etimologia da palavra “princípio”, esta vem de *principium*, proveniente de *princeps*, que significa o primeiro que recebe algo. Aristóteles, na *Metafísica*, qualificou os princípios como pontos de partida de uma coisa, do que se faz ou do que se conhece. Mais tarde, São Tomás de Aquino assim o definiu: *Principium est id a quo aliquid procedit quocumque modo* ... Foi com esse sentido originário que os direitos humanos naturais (originários) passaram a ser qualificados como “princípios do direito”, como ponto de partida (afinal, eram valores absolutos que subordinavam toda a ordem jurídica) de onde todos os direitos decorriam. Ontologicamente, essa “origem” detinha um sentido de fonte dos direitos²⁴⁸.

MIGUEL REALE, ao tratar a respeito dos *princípios*, os considera como:

...verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam *princípios* certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes de validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus *pressupostos* necessários²⁴⁹.

²⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.256.

²⁴⁸ **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p.519.

²⁴⁹ REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p.46.

Passando-se ao plano jurídico, verifica-se que o sistema do direito positivo é composto por diversas normas, dentre as quais se encontram os princípios jurídicos, que passaram a ter o indubitável caráter normativo com o advento da fase pós-positivista²⁵⁰.

Portanto, princípio é norma, como já sustentava ZELIO CRISAFULLI, em obra publicada em 1952:

Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e portanto resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém²⁵¹.

Contudo, qual é o verdadeiro conteúdo jurídico de um princípio? A proibição aos efeitos de confisco é, efetivamente, um princípio? A resposta a estes questionamentos demandam a análise acerca das espécies de normas previstas no sistema do direito positivo. Fala-se, aqui, dos princípios e das regras.

Antes, porém, de se tratar a respeito desta distinção, é pertinente destacar que os textos jurídicos não diferenciam os enunciados em princípios e regras. Isso porque, estas duas figuras são, como já dito, espécies do gênero *norma jurídica*, que, por sua vez, é resultado da interpretação dos textos do direito positivo.

²⁵⁰ Segundo PAULO BONAVIDES, a questão que envolve a juridicidade dos princípios passa por três fases distintas: a primeira, jusnaturalista; a segunda, positivista; e a terceira, pós-positivista. Na fase jusnaturalista, "...os princípios habitam ainda esfera por inteiro abstrata e sua normatividade, basicamente nula e duvidosa, contrasta com o reconhecimento de sua dimensão ético-valorativa de idéia que inspira os postulados de justiça". Já na fase positivista, verifica-se a entrada dos princípios nos Códigos como uma espécie de fonte normativa subsidiária, ou secundária, serviriam primordialmente para garantir a eficácia da lei, preenchendo as lacunas que esta eventualmente apresentasse. Nesse sentido, PAULO BONAVIDES, valendo-se das lições de GORDILLO CAÑAS, assevera que, nesta fase, "...os princípios entram nos Códigos unicamente como 'válvula de segurança', e não como algo que se sobrepusesse à lei, ou lhe fosse anterior, senão que, extraídos da mesma, foram ali introduzidos 'para estender sua eficácia de modo a impedir o vazio normativo'". É na terceira fase, que corresponde ao pós-positivismo, que os princípios passaram a ser tratados com o sentido que conhecemos hoje. A partir das últimas décadas do século XX "As novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício dos novos sistemas constitucionais". (BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.259; 262; 264).

²⁵¹ *Apud* Ibidem, p.257.

Assim, enquanto que o texto do direito positivo, contido nos artigos, incisos e parágrafos das leis (aqui considerado o termo em seu sentido amplo), é produto da atividade do legislador, a norma jurídica é produto de um processo de interpretação destes textos legais.

A diferença entre texto e norma é tratada por PAULO DE BARROS CARVALHO. Confira-se:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. Vejo os símbolos linguísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.

...

A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma ideia ou noção.

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito²⁵².

Portanto, se norma jurídica, seja princípio ou regra, nada mais é do que um juízo de significação acerca da leitura dos textos do direito positivo, nada obsta que de um ou mais textos de lei sejam extraídas normas jurídicas diferentes. Tudo irá depender, em verdade, dos valores e noções levados em conta pelo intérprete quando da leitura de um ou mais textos do direito positivo²⁵³.

Isso significa dizer que a proibição aos efeitos de confisco pode ser caracterizada, por alguns, como princípio, e por outros, como regra? A resposta é positiva! Tudo irá depender, como já dito, das noções e ideias que o intérprete tiver das mensagens consignadas textualmente pelo legislador.

²⁵² **Curso...**, *op. cit.*, p.40.

²⁵³ Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que: "...um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados". (**Curso...**, *op. cit.*, p.40).

2.4. Princípio e regra como espécies do gênero *norma jurídica*.

Tratar a respeito da classificação das normas jurídicas em princípios e regras não é tarefa fácil, já que a doutrina utiliza, inclusive de maneira cumulada, diversos critérios para se distinguir estas duas figuras. Serão mencionados, aqui, apenas os mais utilizados pelos autores, sem, contudo, qualquer manifestação a respeito da correção, ou não, das classificações apontadas, até mesmo porque, conforme as lições de AGUSTIN GORDILLO:

...“as classificações não são verdadeiras nem falsas, são **úteis ou inúteis**: suas vantagens e desvantagens estão submetidas ao interesse que guia quem as formula, e a sua fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de u’a maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em conseqüências práticas desejáveis”. “Sempre há múltiplas maneiras de agrupar ou classificar um campo de relações ou de fenômenos; o critério para se decidir por uma delas não está circunscrito senão por considerações de conveniência científica, didática ou prática. Decidir-se por uma classificação não é como preferir um mapa fiel a um que não o seja... é como optar pelo sistema métrico decimal face ao sistema de medição dos ingleses²⁵⁴”.

Um primeiro critério que merece destaque é aquele que leva em conta a *generalidade*. A esse respeito, EROS ROBERTO GRAU, ao expor o posicionamento de JEAN BOULANGER, assevera que:

Segundo ele regra e princípio jurídico têm em comum o caráter e generalidade. Daí por que se poderia afirmar que um princípio jurídico não é senão uma regra jurídica particularmente importante, em virtude das conseqüências práticas que dele decorrem. No entanto – prossegue –, não há entre ambos apenas uma desigualdade de importância, porém, mais que isso, uma diferença de natureza. E isso porque a generalidade da regra jurídica é diversa da generalidade de um princípio²⁵⁵.

Para BOULANGER, muito embora a regra seja geral, porque estabelecida para um número indeterminado de atos ou fatos, ela não deixa de ser especial em razão de ter sido criada especificamente para regular referidos

²⁵⁴ GORDILLO, Agustín. **Princípios Gerais de Direito Público**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p.11-12. É importante destacar que o autor se vale, aqui, das lições de GENARO CARRIÓ.

²⁵⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.179.

atos ou fatos. Em outras palavras: a regra é criada para ser aplicada a uma determinada situação jurídica.

Já um princípio, na opinião de BOULANGER, será sempre geral, justamente pelo fato de comportar uma série indeterminada de aplicações.

Outro critério utilizado é aquele que trata da natureza *normogenética* dos princípios. Nesse sentido, há que se considerar que os princípios são normas que servem de fundamento para a criação de outras normas, no caso, as regras.

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO expõe o que se deve entender por este critério:

As regras, nesta linha, seriam concretizações, densificações, formas de realização de princípios. Justificar-se-iam, assim, apenas na medida em que estivessem a realizá-los. Nenhuma regra poderia existir sem que estivesse a cumprir essa missão, pois, do contrário, ela não seria funcional²⁵⁶.

Com base nisto, fica evidente o caráter *normogenético* dos princípios previstos na Constituição Federal, que teriam as regras como veículos normativos impregnados pelos valores dos princípios.

Um terceiro critério utilizado pelos autores é o da *importância* ou *fundamentalidade* dos princípios. Levando-se em conta que os princípios ocupam um patamar privilegiado dentro do sistema do direito positivo, estas normas seriam o verdadeiro “fundamento”, ou “razão de ser”, deste sistema, irradiando seus valores para as demais normas (no caso, as regras) que abaixo delas se encontram.

É nesse sentido que se manifesta CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, sintetizando muito bem o critério da *fundamentalidade* dos princípios, que o distingue das demais normas previstas no sistema jurídico. Confira-se:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos

²⁵⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003, p.2006.

princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo²⁵⁷.

O autor destaca, ainda, que justamente pelo caráter de *fundamentalidade* dos princípios, que, em seu conjunto, formam o “todo unitário”, a violação a qualquer uma destas *normas fundamentais* importaria na mais grave violação ao sistema jurídico. Em suas palavras:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada²⁵⁸.

GERALDO ATALIBA também ressalta a importância e o caráter de fundamentalidade dos princípios jurídicos. Confirma-se as lições deste autor:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências²⁵⁹.

Nessa mesma linha de pensamento, BETINA TREIGER GRUPENMACHER destaca o papel fundamental dos princípios, que diz respeito à função de disciplinar os comportamentos de todas as pessoas e órgãos submetidos às regras do Direito. Veja-se:

²⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.841-842.

²⁵⁸ Ibidem, p.842.

²⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed. atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007, p.34.

De modo geral, a doutrina conceitua o princípio como a regra básica que serve de pressuposto a outras. Os princípios jurídicos são, portanto, comandos ou imperativos que disciplinam a ação dos indivíduos e das instituições, dos governantes e dos governados²⁶⁰.

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, o princípio jurídico pode ser conceituado como “...um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”²⁶¹. Vale observar que este autor se utiliza de dois dos critérios já mencionados: o da *generalidade* e o da *fundamentalidade*.

No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO:

...os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença²⁶².

Este autor, em outra passagem de sua obra, agrega à *fundamentalidade* um outro critério, qual seja, aquele que trata do *conteúdo axiológico*²⁶³. Confira-se: “‘Princípios’ são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras [*rectius*: normas] do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”^{264/265}.

²⁶⁰ **Eficácia**..., *op. cit.*, p.54.

²⁶¹ **Curso**..., *op. cit.*, p.46-47.

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**..., *op. cit.*, p.257.

²⁶³ A carga axiológica também seria, para CLAUS-WILHELM CANARIS, um dos aspectos diferenciadores dos princípios e das regras. HUMBERTO ÁVILA, ao comentar a opinião daquele autor, assevera que “Para Canaris duas características afastariam os princípios das regras. Em primeiro lugar, o conteúdo axiológico: os princípios, ao contrário das regras, possuiriam um conteúdo axiológico explícito e careceriam, por isso, de regras para sua concretização. Em segundo lugar, há o modo de interação com outras normas: os princípios, ao contrário das regras, receberiam seu conteúdo de sentido somente por meio de um processo dialético de complementação e limitação”. (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.36)

²⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. In. **Revista de Direito Tributário**, n.61, p.78.

Finalmente, vale mencionar a opinião de REGINA HELENA COSTA, que, ao tratar a respeito dos princípios, parece se valer, também, do critério da *fundamentalidade* para distinguir os princípios das demais normas constantes no sistema jurídico²⁶⁶.

Infere-se, portanto, que para a doutrina que confere maior atenção ao aspecto de *fundamentalidade*, os princípios são normas²⁶⁷ (de estrutura) de hierarquia superior, com elevada carga axiológica e dotadas de elevado grau de abstração e generalidade (conforme ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA), cuja função é a de conferir estrutura e unidade ao sistema jurídico, irradiando seus valores para as demais normas jurídicas e lhes conferindo fundamento de validade^{268/269}.

Outro critério de distinção entre regras e princípios leva em consideração a forma de aplicação destas espécies normativas, bem como o modo de resolução de conflitos entre estas figuras. Trata-se, aqui, de um critério que utiliza a *dimensão de peso e importância*.

²⁶⁵ Parece que, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a distinção entre princípios e regras é tema secundário, pois, do trecho acima transcrito, observa-se que o autor equipara os princípios às regras. Assim, a diferença entre ambos seria apenas de grau, ou seja, os princípios, ou regras, superiores, seriam fundamento de validade para os demais princípios, ou regras, inferiores.

²⁶⁶ Esta autora assevera que, “Podemos dizer que os princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a interpretação e a aplicação das demais, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, os princípios são normas, a cuja plasticidade devem se amoldar toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito”. (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p.79).

²⁶⁷ Conforme os ensinamentos de EROS ROBERTO GRAU: “Os princípios, todos eles – os explícitos e os implícitos –, constituem norma jurídica. Também os princípios gerais do direito – e não será demasiada a insistência, aqui, em que se trata de princípios de um determinado direito – constituem, estruturalmente, normas jurídicas. Norma jurídica é gênero que alberga, como espécies, regras e princípios – entre estes últimos incluídos tanto os princípios explícitos quanto os princípios gerais de direito”. (**Ensaio...**, *op. cit.*, p.49).

²⁶⁸ Segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “As normas jurídicas não estão situadas no mesmo patamar, umas ao lado das outras, mas sim, escalonadamente, de tal sorte que as superiores dão validade às inferiores, que, assim, não as podem contrariar”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.35).

²⁶⁹ KARL LARENZ parece definir os princípios a partir da soma dos critérios *normogenético* e de *fundamentalidade*. Nesse sentido, confira-se as lições do autor nas palavras de HUMBERTO ÁVILA: “Seguindo o mesmo caminho [de JOSEF ESSER], Karl Larenz define os princípios como normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento”. (**Teoria dos Princípios...**, *op. cit.*, p.35-36 – esclarecemos nos colchetes).

Para RONALD DWORKIN, “...A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica”²⁷⁰. Nesse sentido, sustenta o autor que as regras ou são aplicadas por completo, ou não o são. E o enunciado que aplicar uma regra deverá, também, e se for o caso, enumerar suas exceções, sob pena de ser impreciso e incompleto²⁷¹. Deste modo, para DWORKIN, “As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada”²⁷², de modo que, materializando-se o fato previsto numa regra, deve-se, necessariamente, aplicá-la, desde que seja válida; se, por outro lado, a regra não for válida, a mesma não incidirá sobre o fato, e, portanto, “...em nada contribuirá para a decisão”²⁷³.

Já os princípios, diferentemente das regras, “...não apresentam conseqüências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”²⁷⁴. Os princípios são, na verdade, verdadeiros fundamentos das decisões das autoridades públicas, que podem se inclinar em uma ou em outra direção, a depender da análise conjunta de outros princípios e políticas²⁷⁵. Ademais, não há que se falar, aqui, em necessidade de se elencar o possível rol de exceções, para que o enunciado que trate a respeito de um princípio seja preciso e completo, até mesmo porque estas exceções não são, nem mesmo em teoria, passíveis de enumeração²⁷⁶, e “Um princípio como ‘Nenhum homem pode beneficiar-se de seus próprios delitos’ não pretende [nem mesmo] estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária”²⁷⁷.

Essas primeiras diferenças apontadas por DWORKIN demonstram que os princípios possuem uma dimensão, relacionada ao peso e à importância, que as regras não possuem. Deste modo, numa situação de intercruzamento de princípios, aquele responsável pela solução do conflito “...tem de levar em

²⁷⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p.39.

²⁷¹ Ibidem, p.39-40.

²⁷² Ibidem, p.39.

²⁷³ Idem.

²⁷⁴ Ibidem, p.40.

²⁷⁵ Ibidem, p.41-42.

²⁷⁶ Ibidem, p.41.

²⁷⁷ Idem.

conta a força relativa de cada um”²⁷⁸, havendo que se levar em conta, no caso concreto, o princípio que, naquela situação específica, se apresentar com maior peso importância, sem que isso implique em dizer que o princípio não aplicado é inválido.

As regras, por outro lado, “...são *funcionalmente* importantes ou desimportantes”²⁷⁹, ou seja:

...uma regra jurídica pode ser mais importante do que outra porque desempenha um papel maior ou mais importante na regulação do comportamento. Mas não podemos dizer que uma regra é mais importante que outra enquanto parte do mesmo sistema de regras, de tal modo que se duas regras estão em conflito, uma suplanta a outra em virtude de sua importância maior²⁸⁰.

Assim, “Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida”²⁸¹, e a decisão a respeito da validade, ou não, de uma regra, deve ser tomada com base em outras regras previstas no sistema jurídico, que “...pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou a outra coisa desse gênero”²⁸².

Assim, pode-se resumir a distinção entre princípios e regras, apresentada por DWORKIN, da seguinte maneira: verificada a ocorrência do fato previsto na hipótese normativa, a regra, quando válida, deve necessariamente incidir (trata-se do *tudo ou nada*), e as eventuais exceções devem ser elencadas no enunciado da regra, sob pena de ser inexato e incompleto. As regras não possuem dimensão de peso ou importância, de modo que, numa situação de conflito, uma delas deverá ser abandonada ou reformulada. Os princípios, por outro lado, não se aplicam de maneira automática quando materializadas as condições consideradas suficientes para sua aplicação, pois, como fundamentos das decisões, se apresentam com maior ou menor peso ou importância numa determinada situação concreta, não

²⁷⁸ Ibidem, p.42.

²⁷⁹ Ibidem, p.43.

²⁸⁰ Idem.

²⁸¹ Idem.

²⁸² Idem.

havendo que se falar em abandono ou reformulação do princípio não aplicado, bem como da existência de um rol que excepciona a utilização de um princípio como razão de decidir numa situação concreta²⁸³.

ROBERT ALEXY, partindo da teoria de DWORKIN, observa os princípios como *mandamentos de otimização*, pressupostos que os diferenciaria das regras, que expressariam verdadeiras *determinações*.

Partindo da premissa de que “Toda norma é ou uma regra ou um princípio”²⁸⁴, ALEXY sustenta uma distinção *qualitativa*²⁸⁵, e não de grau, entre estas figuras. Assim, o autor define princípios como “...normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”²⁸⁶, considerando, assim, os princípios como *mandamentos de otimização*²⁸⁷, que, por sua vez, “...são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas”²⁸⁸. Ainda, conforme as lições deste autor, esse âmbito de possibilidades jurídicas seria determinado pelos princípios e regras ditos colidentes.

Já no que diz respeito às regras, sustenta ALEXY que se tratam de “...normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos”²⁸⁹. Deste modo, há que se considerar que as regras possuem

²⁸³ GENARO CARRIÓ apresenta algumas críticas à formulação de DWORKIN, como se pode verificar da seguinte passagem de sua obra *Notas sobre Derecho y Lenguaje*: “No es cierto que las reglas son siempre aplicables a la manera ‘todo-o-nada’. Tampoco es cierto que las reglas permiten, al menos en teoría, enumerar de antemano todas sus excepciones. Para ello habría que imaginar de antemano todas las circunstancias posibles de aplicación, lo que, obviamente, es imposible. Por otra parte, los conflictos entre reglas no siempre se resuelven negando la validez de una de ellas; muchas veces es menester fundar la decisión – que puede incluso asumir la forma de un compromiso – en algo muy semejante al ‘peso’ relativo de una y otra pauta en el contexto particular del caso que da lugar al conflicto (Hart, op. cit., pp.160-161). La dimensión de peso no es propiedad exclusiva de pautas como la que establece que a nadie debe permitírsele sacar ventajas de su transgresión”. (CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p.99, p.226; 353).

²⁸⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.91.

²⁸⁵ Ibidem, p.90-91.

²⁸⁶ Ibidem, p.90.

²⁸⁷ Idem.

²⁸⁸ Idem.

²⁸⁹ Ibidem, p.91.

determinações²⁹⁰ no espaço daquilo que se considera como possível, fática e juridicamente.

O autor em questão destaca, ainda, que a diferença entre regras e princípios se evidencia, também, pelas distintas formas de solução nas hipóteses de conflitos.

Assim, “Um conflito entre regras somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”²⁹¹, razão pela qual, quando não for possível a resolução do conflito por uma cláusula de exceção²⁹², a norma deverá ser considerada inválida, e, em razão disso, excluída da ordem jurídica, posto que “...o conceito de validade jurídica não é graduável. Ou uma norma jurídica é válida, ou não é”²⁹³. A solução acerca da validade, neste último caso, poderia se dar “...por meio de regras como *lex posterior derogat legi priori* e *lex specialis derogat legi generali*”²⁹⁴.

Por outro lado, na hipótese de colisão entre princípios, “um dos princípios terá que ceder”²⁹⁵. Contudo, o fato de um princípio ceder em prol da aplicação de outro, diz o autor:

...não significa ... nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta. Isso é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com maior peso têm precedência²⁹⁶.

²⁹⁰ Idem.

²⁹¹ Ibidem, p.92.

²⁹² Segundo ALEXY, “Um exemplo para um conflito entre regras que pode ser resolvido por meio da introdução de uma cláusula de exceção é aquele que entre a proibição de sair da sala de aula antes que o sinal toque e o dever de deixar a sala se soar o alarme de incêndio. Se o sinal ainda não tiver sido tocado, mas o alarme de incêndio tiver soado, essas regras conduzem a juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si. Esse conflito deve ser solucionado por meio da inclusão, na primeira regra, de uma cláusula de exceção para o caso do alarme de incêndio”.(Idem).

²⁹³ Idem.

²⁹⁴ Ibidem, p.93.

²⁹⁵ Idem.

²⁹⁶ Ibidem, p.94.

Conclui-se, portanto, que os conflitos entre regras se operam no campo da validade (um deles, por ser inválido, não se aplica ao caso concreto; e mais, deve ser excluído do sistema), enquanto que os conflitos entre princípios ocorrem numa dimensão diferente, qual seja, na dimensão do peso.

ALEXY destaca, ainda, a existência de um distinto caráter *prima facie* entre regras e princípios.

Os princípios, pelo fato de exigirem que algo seja efetivado na maior amplitude possível, respeitada a viabilidade existente tanto no plano fático como jurídico, contêm um mandamento apenas *prima facie*, podendo suas razões serem afastadas por razões diversas (e antagônicas). Já as regras, por exigirem que se faça exatamente aquilo que elas prescrevem, possuem um mandamento *definitivo*, ou seja, “...uma determinação da extensão de seu conteúdo no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas”^{297/298}.

É importante destacar, ainda, que, a partir das lições de DWORKIN e ALEXY, a forma de aplicação das regras é a da *subsunção*, enquanto que a dos princípios envolve a *ponderação*, ou *sopesamento* nas hipóteses dos conflitos ou colisões.

GUSTAVO ZAGREBELSKY defende que os princípios se diferenciam das regras em razão da abertura semântica. Nesse sentido, os princípios estabelecem orientações gerais, sem qualquer determinação objetiva em suas hipóteses de incidência, enquanto que as regras, ao contrário, teriam o condão de estabelecer aquilo que é, ou não, devido, pelo fato de haverem determinado, em suas hipóteses normativas, as situações às quais elas, regras, são aplicáveis. Assim, os princípios necessitariam de uma atividade

²⁹⁷ Ibidem, p.104.

²⁹⁸ ALEXY destaca que, de suas lições, não se pode concluir que os princípios terão sempre o mesmo caráter *prima facie*, pois “...o caráter *prima facie* dos princípios pode ser fortalecido por meio da introdução de uma carga argumentativa a favor de determinados princípios ou de determinadas classes de princípios”, ao passo que as regras também nem sempre serão dotadas de um mesmo caráter definitivo, haja vista que, em determinadas situações concretas, pode ser necessária a introdução, em uma regra, de uma cláusula de exceção. Assim, opina o autor que, “Ao contrário do que sustenta Dworkin, as cláusulas de exceção introduzidas em virtude de princípios não são nem mesmo teoricamente numeráveis. Nunca é possível ter certeza de que, em um novo caso, não será necessária a introdução de uma nova cláusula de exceção”. Nessa linha de raciocínio, os princípios serão sempre razões *prima facie* (que, lembre-se, podem ser fortalecidas pela inserção de uma carga argumentativa em favor de determinados princípios, ou de uma classe de princípios), enquanto que as regras, apenas quando inexistir a inserção de alguma cláusula de exceção, serão razões definitivas. (Ibidem, p.104;106)

ulterior de aplicação para serem concretizados, enquanto que as regras seriam passíveis de aplicação direta²⁹⁹.

É importante ressaltar que CANOTILHO, ao reconhecer que a Constituição se trata de um sistema aberto de regras e princípios, utiliza alguns dos critérios antes apresentados como base para a distinção destas espécies de normas. Vejamos:

- a) *Grau de abstracção*: os princípios são normas com um alto grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida.
- b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?) enquanto as regras são suscetíveis de aplicação directa.
- c) *Caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) *“Proximidade” da idéia de direito*: os princípios são “standards” juridicamente vinculantes radicados nas exigências de “justiça” (Dworkin) ou na “idéia de direito” (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.
- e) *Natureza normogenética*: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundante³⁰⁰.

Finalmente, HUMBERTO ÁVILA, ao tratar a respeito das espécies de normas, que para ele são os postulados, regras e princípios, apresenta alguns critérios que diferenciam estes dois últimos enunciados normativos.

O primeiro deles seria o da *natureza do comportamento prescrito*, que consiste no seguinte: “Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas

²⁹⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo. **Manuale di Diritto Costituzionale – I – Il Sistema Delle Fonti del Diritto**. Torino: UTET, 1990, p.107-108.

³⁰⁰ **Direito Constitucional...**, op. cit., p.2006.

para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos”³⁰¹.

Haveria, ainda, o critério da *natureza da justificação exigida*. Aqui, a interpretação e aplicação de uma regra exige que se leve em conta uma correspondência entre “...a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte”, enquanto que a interpretação e a aplicação dos princípios exigem “...uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária”^{302/303}.

Finalmente, HUMBERTO ÁVILA trata a respeito do critério da *medida de contribuição para a decisão*, que é explicada da seguinte maneira pelo autor:

Os princípios consistem em normas *primariamente complementares e preliminarmente parciais*, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada da decisão.

...

Já as regras consistem em normas *preliminarmente decisivas e abarcantes*, na medida em que, apesar da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada da decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito de razões³⁰⁴.

Assim, com base nos critérios antes relacionados, o autor apresenta uma proposta de conceito para regras e princípios. Nesse sentido:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a

³⁰¹ **Teoria dos Princípios...**, *op. cit.*, p.71.

³⁰² *Ibidem*, p.73.

³⁰³ HUMBERTO ÁVILA destaca, ainda, que: “Com efeito, como as regras consistem em normas imediatamente descritivas e imediatamente finalísticas, a justificação da decisão de interpretação será feita mediante avaliação de concordância entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma. Como os princípios se constituem em normas imediatamente finalísticas e imediatamente de conduta, a justificativa da decisão de interpretação será feita mediante avaliação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido”. (*Ibidem*, p.75).

³⁰⁴ *Ibidem*, p.76.

*avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção*³⁰⁵.

HUMBERTO ÁVILA destaca, ainda, que as regras podem ser divididas em dois grandes grupos, quais sejam: a) o das regras comportamentais, que descrevem comportamentos tidos por obrigatórios, permitidos ou proibidos; e b) o das regras constitutivas, responsáveis por atribuir efeitos jurídicos a certos atos, fatos ou situações, e que podem ser construídas a partir de dispositivos que: b.1) *atribuem competência* para a edição de determinados atos; b.2) regulam o *exercício da competência*, no sentido de dispor a respeito de procedimentos relacionados a tal conduta; b.3) tratam a respeito de *delimitação material de competência*, circunscrevendo o âmbito material em que a competência pode ser exercida; b.4) dispõem acerca da *reserva de competência*, conferindo a certas fontes normativas a aptidão para regulamentação de determinadas matérias; e b.5) que são relativos à *delimitação substancial da competência*, como no caso de um dispositivo que determina que as leis deverão tratar todas as pessoas de maneira igual, sem nenhuma espécie de discriminação³⁰⁶.

Finalmente, os postulados, nas lições do autor, seriam as considerações essenciais a que se submete a interpretação de qualquer objeto. Existem, de um lado, os postulados meramente hermenêuticos³⁰⁷, que auxiliam

³⁰⁵ Ibidem, p.78-79.

³⁰⁶ Ibidem, p.81-82.

³⁰⁷ Conforme o autor, “No âmbito do Direito, há postulados hermenêuticos, cuja utilização é necessária à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico, podendo funcionar, é claro, para suportar essa ou aquela alternativa de aplicação normativa. Dentre os mais importantes está o *postulado da unidade do ordenamento jurídico*, a exigir do intérprete o relacionamento entre a parte e o todo, mediante o emprego das categorias de ordem e de unidade. Subelemento desse postulado, é o *postulado da coerência*, a impor ao intérprete, entre outros deveres, a obrigação de relacionar as normas com as normas que lhes são formal ou materialmente superiores. As condições do conhecimento reveladas pela hermenêutica são verdadeiros postulados: onde há uma parte há o todo; onde há um objeto cognoscível há um sujeito cognoscente; onde há um sistema, há um problema”. (Ibidem, p.125-126).

na compreensão do Direito como um todo, e os postulados aplicativos³⁰⁸, que possuem a função de estruturar a correta aplicação de outras normas.

Os postulados puramente hermenêuticos e os aplicativos funcionam de maneira diferente das regras e dos princípios pelo fato de estarem em níveis diferentes (os postulados, como normas que orientam a aplicação de outras normas, encontram-se num patamar superior), seus destinatários serem diversos (enquanto os destinatários das regras e dos princípios são o Poder Público e, no caso do Direito Tributário, os contribuintes, os postulados são dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito), bem como pelo fato de não se relacionarem da mesma forma com as outras normas (enquanto as regras e princípios implicam-se de maneira recíproca, os postulados, por estarem num *metanível*, orientam a forma de aplicação dos princípios e regras, sem qualquer conflito com outras regras)³⁰⁹.

HUMBERTO ÁVILA considera a *proibição do excesso*, expressão que alberga a proibição aos efeitos de confisco, como um postulado inespecífico, que “...proíbe a restrição excessiva de qualquer direito fundamental”³¹⁰. Nas palavras do autor:

A proibição de excesso está presente em qualquer contexto em que um direito fundamental esteja sendo restringido.

...

A realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia. Por exemplo, o poder de tributar não pode conduzir ao aniquilamento da livre iniciativa. Nesse caso, a ponderação de valores indica que a aplicação de uma norma, regra ou princípio (competência estatal para instituir impostos) não pode implicar a impossibilidade de aplicação de outra norma, princípio ou regra (proteção da propriedade privada)³¹¹.

³⁰⁸ Nas Palavras de HUMBERTO ÁVILA, “Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau. Nesse sentido, sempre que se está diante de um postulado normativo, há uma diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas. Por trás dos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas”. (Ibidem, p.124).

³⁰⁹ Idem.

³¹⁰ Ibidem, p.147.

³¹¹ Ibidem, p.148.

A teoria apresentada por HUMBERTO ÁVILA possui um grande diferencial com relação à maioria das teses apontadas neste estudo: sua proposta, denominada pelo autor de *heurística*³¹², admite a coexistência das três diferentes espécies normativas em razão de um mesmo enunciado prescritivo. Ou seja, “Um ou mais dispositivos podem funcionar como ponto de referência para a construção de regras, princípios e postulados”³¹³, não havendo que se falar em enquadramento exclusivo de um enunciado como regra, princípio ou postulado.

Nesse sentido, este autor destaca a possibilidade de coexistência das três espécies normativas (postulados, regras e princípios) extraídas a partir do primado da legalidade:

Examine-se o dispositivo constitucional segundo o qual é exigida lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributos. É plausível examiná-lo como regra, como princípio e como postulado. Como *regra*, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei. Como princípio, porque estabelece como devida a realização de valores de liberdade e de segurança jurídica. E como *postulado*, porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, preexcluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico^{314/315}.

³¹² Segundo HUMBERTO ÁVILA, sua proposta “...pode ser qualificada como *heurística*. Como já foi examinado, as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos e do seu significado usual. Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto, nem a ele pertencem, mas são, antes, construídas pelo próprio intérprete. Por isso a distinção entre princípios e regras deixa de se constituir em uma distinção quer como valor empírico, sustentado pelo próprio objeto da interpretação, quer como valor conclusivo, não permitindo antecipar por completo a significação normativa e seu modo de obtenção. Em vez disso, ela se transforma numa distinção que privilegia o valor heurístico, na medida em que funciona como *modelo* ou *hipótese provisória* de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos, sem, no entanto, assegurar qualquer procedimento estritamente dedutivo de fundamentação ou de decisão a respeito desses conteúdos”. (Ibidem, p.68).

³¹³ Ibidem, p.69.

³¹⁴ Idem.

³¹⁵ No mesmo sentido com relação à igualdade: “Análise-se o dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados igualmente. É plausível aplicá-lo como regra, como princípio e como postulado. Como regra, porque proíbe a criação ou aumento de tributos que não sejam iguais para todos os contribuintes. Como princípio, porque estabelece como devida a realização do valor da igualdade. E como postulado, porque estabelece um dever jurídico de comparação (*Gebot der Vergleichung*) a ser seguido na interpretação e aplicação, preexcluindo critérios de diferenciação que não sejam aqueles previstos no próprio ordenamento jurídico”. (Idem).

Em sentido semelhante se manifesta ALEXYY, ao tratar do caráter duplo das normas de direitos fundamentais. Conforme este autor, todas as normas são regras ou princípios; contudo, existe a possibilidade de que as normas de direitos fundamentais adquiram um caráter duplo, “...se forem construídas de forma a que ambos os níveis sejam nelas reunidos”³¹⁶.

Deste modo, para ALEXYY:

Compreender as normas de direitos fundamentais apenas como regras ou apenas como princípios não é suficiente. Um modelo adequado é obtido somente quando às disposições de direitos fundamentais são atribuídos tanto regras como princípios. Ambos são reunidos em uma norma constitucional de caráter duplo³¹⁷.

Após estas considerações a respeito dos critérios utilizados pela doutrina para distinguir os princípios das regras, passa-se a examinar, ainda que brevemente, a questão relativa aos “valores” e “limites objetivos”, para, em seguida, justificar-se a caracterização da norma que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco como princípio.

2.5. Princípio como valor e como limite objetivo.

Conforme os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, o termo “princípio” designa tanto a ideia de valor como de limite objetivo.

O valor trata-se de um dado axiológico presente em toda e qualquer espécie de norma pertencente a determinado sistema jurídico. De fato, “Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor”³¹⁸.

Tendo em vista que norma nada mais é do que resultado de um processo de interpretação dos textos legais, e que “Os valores estão no homem e são condicionados por suas experiências”³¹⁹, todas as normas vêm carregadas de algum valor. E mais, além de carregadas de valor, as normas também existem para concretizar certos valores, razão pela qual correta é a

³¹⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p.144.

³¹⁷ *Idem.*

³¹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p.191.

³¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso...**, *op. cit.*, p.268.

observação de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, quando afirma ser “...verdadeiramente impossível pretendermos cogitar de uma disposição legal que não tenha por fim proteger alguma espécie de valor consagrado no seio da respectiva sociedade”³²⁰.

A ideia que se pretende demonstrar foi bem sintetizada por AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

O legislador produz os enunciados prescritivos atribuindo valores a certos símbolos e faz isto visando a implementação de outros valores. O intérprete se depara com todo aquele conjunto de enunciados prescritivos, desprovidos de qualquer valor, mas indicativos da existência de uma valoração por parte do legislador, passa a interpretá-los, adjudicando valores aos símbolos positivados e, com isso, vai construindo seu sentido para concretizar certos valores, que segundo sua construção, o legislador quis implementar. Há valoração para todos os lados, para produzir o direito, para compreendê-lo e para aplicá-lo³²¹.

Há que se destacar, todavia, que, no momento de criação da norma, existirão enunciados que terão, em si, uma elevada carga de valores, direcionados a determinados *fins* e *interesses* caros à sociedade (como, por exemplo, os fins valiosos relacionados à ideia de Justiça). Quando estes valores, aqui considerados como um conjunto de diretrizes e recomendações expressados em normas de caráter vinculante, estiverem “...posicionados em diplomas hierarquicamente privilegiados e dotados de elevado grau de abstração, que denote função retórica, mas, ao mesmo tempo, normogenética...”³²², estar-se-á, conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, diante de princípios como *valor*, ou “...‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”³²³.

Já se demonstrou neste estudo que, para alguns autores (por exemplo, CANARIS), um dos critérios de distinção entre princípios e regras diz respeito

³²⁰ **O princípio...**, *op. cit.*, p.79.

³²¹ **Curso...**, *op. cit.*, p.269.

³²² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio...**, *op. cit.*, p.82.

³²³ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p.252.

justamente ao *valor*, razão pela qual pode-se dizer, também, que a norma mencionada no parágrafo anterior diz respeito a princípio, e não regra.

Os valores podem ser identificados pela presença das seguintes características, assim relacionadas por MIGUEL REALE: (i) *bipolaridade*: todo o valor se contrapõe a um desvalor (por exemplo, o valor *justo* se contrapõe ao desvalor *injusto*); (ii) *implicação*: todo o valor implica realização de outros valores (como o valor *bom* implica realização do valor *justo*); (iii) *referibilidade*: qualquer valor implica necessidade de que a respeito dele o homem se posicione; (iv) *preferibilidade*: todo o valor aponta para uma direção determinada, que pode ser considerada como o resultado da preferência do homem sobre alguns valores, atribuídos a um objeto, com relação a outros; (v) *incomensurabilidade*: os valores não podem ser mensurados, ou seja, não há que se falar em exata medida para os valores; (vi) *graduação hierárquica*: a preferência que o homem manifesta sobre os valores concretizam uma tendência de formação de uma ordem hierárquica, com o alojamento dos valores mais caros num patamar superior àqueles reputados de menor importância; (vii) *objetividade*: é sobre os objetos, reais ou ideais, que o homem agrega os valores, não sendo possível a revelação de um valor sem a presença destes “suportes”; (viii) *historicidade*: a construção dos valores está intimamente relacionada com a trajetória da vida humana, não sendo possível, portanto, compreender-se um valor desagregado da experiência histórica; e (ix) *inexauribilidade*: os valores transcendem ao objeto a que se referem, de modo que um valor sempre se manifestará sobre não apenas um, mas diversos bens dos mais diversos setores de uma sociedade³²⁴.

PAULO DE BARROS CARVALHO acrescenta mais três aspectos que, na sua visão, teriam o condão de auxiliar na identificação dos valores, e que serão mencionados em sequência com relação aos itens anteriores: (x) *atributividade*: está relacionada com a situação de preferibilidade dos valores e a ausência do caráter de indiferença do homem em relação ao objeto, de modo a caracterizar-se por “...uma relação entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas”³²⁵; (xi)

³²⁴ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1969, p.171.

³²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.194.

indefinibilidade: os valores são indefiníveis, “...na medida em que não têm gênero próximo, ou seja, nenhuma ideia os antecede”³²⁶; e (xii) *vocação para expressar-se em termos normativos*: os valores possuem uma tendência de se exteriorizarem na forma de norma; “E não poderia ser diferente, pois logo que falamos em *justiça*, em *segurança jurídica*, em *igualdade* vem à mente do exegeta aquela ideia de que *todos devem cumprir com a justiça, a segurança jurídica, a igualdade etc*”³²⁷.

Na construção de um princípio, portanto, deve o intérprete levar em conta os aspectos acima relacionados, pois há íntima relação entre esta espécie normativa e os valores.

Sobre este vínculo existente entre princípio e valor, merecem destaque as lições de ALEXY:

Duas considerações fazem com que seja facilmente perceptível que princípios e valores estão intimamente relacionados: de um lado, é possível falar tanto de uma colisão e de um sopesamento entre princípios quanto de uma colisão e de um sopesamento entre valores; de outro lado, a realização gradual dos princípios corresponde à realização gradual dos valores³²⁸.

Contudo, disso não se pode concluir que princípio e valor digam respeito à mesma coisa. Há que se levar em conta um relevante aspecto que, por si só, é suficiente para distinguir estas duas figuras: os conceitos axiológicos, que dizem respeito aos valores, são caracterizados não pelo conceito básico de “dever”, ou de “dever-ser”, mas sim pelo conceito de bom; por outro lado, os princípios, como mandamentos que são, fazem parte do âmbito deontológico.

Por este motivo é que ALEXY destaca que:

A diferença entre princípios e valores é reduzida, assim, a um ponto. Aquilo que, no modelo de valores, é *prima facie* o melhor é, no modelo dos princípios, *prima facie* devido; e aquilo que é, no modelo de valores, definitivamente melhor é, no modelo de princípios, definitivamente devido. Princípios e valores diferenciam-se, portanto, somente em virtude de seu

³²⁶ Ibidem, p.194.

³²⁷ Ibidem, p.195.

³²⁸ Teoria..., op. cit., p.144.

caráter deontológico, no primeiro caso, e axiológico, no segundo³²⁹.

Portanto, princípios e valores são figuras afins; contudo, não se confundem.

Já no que diz respeito aos “limites objetivos”, a construção dos enunciados se torna tarefa muito mais simples, não havendo que se levar em conta todos os aspectos relacionados à identificação dos valores que estão relacionados a um princípio como *valor*. Isso implica dizer que os limites objetivos, que se equiparam às regras para os autores que trabalham na distinção desta figura com os princípios, (por exemplo, DWORKIN, ALEXY, CANOTILHO etc.), são passíveis de reconhecimento imediato.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca que os primados da anterioridade e da legalidade seriam verdadeiros limites objetivos. Confira-se as lições do autor:

A diretriz da anterioridade, com toda a força de sua presença na sistemática impositiva brasileira, é um “limite objetivo”. Sua comprovação em linguagem competente (a linguagem das provas admitidas em direito) é de uma simplicidade franciscana: basta exhibir o documento oficial relativo ao veículo que introduziu normas jurídicas no sistema do direito positivo, com a comprovação do momento em que se tornou de conhecimento público, e poderemos saber, imediatamente, se houve ou não respeito à anterioridade. E, por igual, a legalidade. Se o tributo foi introduzido por ato infralegal, o que se prova com facilidade, ficaremos seguros de que o princípio foi violado³³⁰.

Contudo, é importante lembrar que toda e qualquer norma está carregada de uma certa dose de valores. Não há como negar que inclusive as regras, ou, na concepção de PAULO DE BARROS CARVALHO, os limites objetivos, também estão relacionados com os valores.

A questão primordial, aqui, é considerar que, no caso dos limites objetivos, os valores correspondem justamente aos *fins* por eles pretendidos. Os valores, neste caso, não estão relacionados diretamente com as regras (ou

³²⁹ Ibidem, p.153.

³³⁰ Curso..., *op. cit.*, p.196.

limites), mas, sim, com as finalidades relacionadas à referida norma, que estará, sempre, em busca da satisfação de certos interesses³³¹.

Portanto, os limites existem para atingir metas, finalidades, sendo que estas, sim, apresentam-se como valores. Assim, pode-se dizer que o limite objetivo da anterioridade, muito embora não se trate de um valor em si mesmo, tem a finalidade de atingir valores relevantes à sociedade, como, por exemplo, a segurança jurídica. Neste ponto, oportunas são as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: "...os 'limites objetivos' são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata"³³².

2.6. Sobre a natureza da norma que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco.

Com base nas considerações lançadas no tópico anterior, é perfeitamente possível sustentar que a norma que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco trata-se de verdadeiro *princípio*, e não regra. E mais, por se tratar de um enunciado pertencente a um conjunto de normas que ocupa o mais elevado patamar do sistema jurídico, qual seja, a Constituição³³³, trata-se

³³¹ Sobre a relação entre princípio e valor, vale destacar as lições de EDUARDO GARCIA MAYNEZ, citado por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT: "toda actividad voluntaria encierra un sentido teleológico, es decir, ineludiblemente se dirige hacia la consecución de ciertas finalidades. Mas como el hombre solo convierte en meta de su obrar lo que es o le parece *valioso*, la actividad que se orienta hacia un fin presupone, en el sujeto de la misma, un juicio positivo sobre la *valiosidad* de aquello a que se aspira. De este modo descubrimos la relación entre *fin*es y *valores*; los segundos condicionan a los primeros, no a la inversa. En el caso del derecho habrá que decir, por consiguiente: los valores jurídicos sirven de fundamento a los *fin*es que aquél tiene la misión de realizar. Hacer que la justicia reine es y debe aspiración de los creadores, aplicadores y destinatarios de sus normas, porque la justicia es valiosa, y lo valioso debe ser". (**O princípio...**, *op. cit.*, p.81).

³³² **Curso...**, *op. cit.*, p.196.

³³³ Para Kelsen, a Constituição deve ser vista no seu sentido formal e no sentido material. Nesse sentido, "Da Constituição em sentido material deve distinguir-se a Constituição em sentido formal, isto é, um documento designado como 'Constituição' que – como Constituição escrita – não só contém normas que regulam a produção de normas gerais, isto é, a legislação, mas também normas que se referem a outros assuntos politicamente importantes e, além disso, preceitos por força dos quais as normas contidas neste documentos, a lei constitucional, não podem ser revogadas ou alteradas pela mesma forma que as leis simples, mas somente através de processo especial submetido a requisitos mais severos. Estas determinações representam a forma da Constituição que, como forma, pode assumir qualquer conteúdo e que, em primeira linha, serve para a estabilização das normas que aqui são designadas como Constituição material e que são o fundamento de Direito positivo de qualquer ordem jurídica

de *princípio constitucional*, que colabora para a construção de um sistema tributário justo, já que é na Constituição, assim considerada como a “lei fundamental de um país”³³⁴, que, de acordo com as lições de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., se encontram as “...normas respeitantes à organização básica do Estado, ao reconhecimento e à garantia dos direitos fundamentais do ser humano e do cidadão, às formas, aos limites e às competências do exercício do Poder Público (legislar, julgar, governar)”³³⁵.

FRANCISCO GARCÍA DORADO, ao tratar a respeito dos princípios constitucionais, ensina que:

Por principios constitucionales, dentro de un grupo más amplio de principios jurídicos, entendemos aquellos principios que tienen relevancia constitucional y por lo tanto se encuentran en el vértice de la pirámide jurídico positiva. Así, estos principios son preceptos que delimitan el marco positivo, social y económico con la finalidad de conseguir que se realicen los valores superiores del Ordenamiento. En este sentido, los principios jurídicos específicamente aplicables a cada rama del Derecho procederán de principios más generales enunciados en la Constitución ya sea de forma expresa o de forma implícita³³⁶.

Assim, pode-se dizer que na Constituição encontram-se os princípios jurídicos, que são “...*normas jurídicas de mais alto grau...*”³³⁷, já que se tratam de normas fundamentais que disciplinam a forma de organização do Estado, bem como os direitos e deveres individuais.

estatal”. (**Teoria Pura...**, *op. cit.*, p.247-248) Esclarecendo o sentido formal de constituição, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. expõe que: “...toda e qualquer norma que estiver submetida a um processo específico de produção e/ou alteração, disciplinado por outras normas constitucionais (quorum especial) passa a ser constitucional pela forma. Em tese, pode-se tomar de uma matéria de ordem urbanística, por exemplo, um dispositivo que proíba a construção de prédios acima de um determinado número de andares na orla marítima de uma cidade, e colocá-la dentro da constituição. A matéria é até de disposição por norma municipal, mas, estando na constituição, só pode ser alterada segundo certas normas da própria constituição. Estritamente falando, não é matéria constitucional, é matéria administrativa. Mas passa a ser constitucional pela forma” (**Introdução...**, *op. cit.*, p.206). Para os fins propostos neste estudo, é importante destacar o conceito de constituição em seu sentido material, de onde se extrai a ideia que: “...a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção de normas jurídicas gerais”. (KELSEN, Hans. *Ibidem*, p.247).

³³⁴ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução...**, *op. cit.*, p.205.

³³⁵ *Idem*.

³³⁶ **Prohibición...**, *op. cit.*, p.49.

³³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p.58.

SÁINZ DE BUJANDA, ao tratar a respeito das normas constitucionais, dentre as quais se encontram os princípios, assevera que:

Estas constituyen a la cimentación de toda la ordenación jurídica del ciclo financiero, tanto en materia de ingresos como de gastos. Sin desconocer el carácter <<definidor>> u orientador que muchas de ellas tienen, es indudable que, en gran medida, constituyen preceptos de ineludible e inmediata observancia. Pero, además, ocupan el primer rango en la jerarquía de las normas, cristalizan formalmente en una *superlegalidad* y, en tal sentido, limitan y condicionan, desde su altura, el ejercicio de las facultades normativas del legislador ordinario³³⁸.

Ainda a respeito do tema, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA ensina que:

A Constituição, além de estruturar os poderes do Estado, assegura as garantias imprescindíveis à liberdade dos cidadãos. Para tanto, cura de estabelecer uma perfeita harmonia entre os direitos estatais e os dos indivíduos, conciliando, sob este segmento, as exigências da autoridade com as da liberdade. Mas não é só para dar liberdade ao povo que a Constituição existe, senão, também, para lhe dar segurança (porque, como observa Domingos Faustino Sarmiento, sem segurança, não pode haver liberdade)³³⁹.

Nessa esteira de raciocínio, convém destacar que a Constituição brasileira, especialmente no campo destinado ao Sistema Tributário Nacional, é dotada de tamanha rigidez³⁴⁰ que o legislador infraconstitucional não possui liberdade para atuar da forma como entender conveniente. Pelo contrário, quando da edição do texto de lei, do qual se extrairá a norma jurídica, o

³³⁸ **Hacienda...**, vol. III ..., *op. cit.*, p.395-396.

³³⁹ **O Regulamento...**, *op. cit.*, p.58.

³⁴⁰ Sobre a rigidez do Sistema Constitucional Tributário, vale destacar os ensinamentos de GERALDO ATALIBA: "Dentre os princípios constitucionais tributários brasileiros dos mais importantes, o mais característico e o mais peculiar ao Brasil é o da 'rigidez do sistema tributário'. É certamente aquele de mais larga aplicação. Tal como configurado no texto da nossa lei fundamental, é absolutamente típico do sistema constitucional brasileiro. Com efeito, nenhum outro sistema constitucional tributário do mundo reveste tal característica. Só o sistema brasileiro oferece um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária, dotado de rigidez em tão alto grau". (**Sistema...**, *op. cit.*, p.22). Embora escrito sob a égide da Constituição de 1946, as lições aqui destacadas aplicam-se, perfeitamente, à Constituição de 1988.

legislador encontrará “...princípios e normas a lhe indicarem quase todas as formas de proceder”³⁴¹.

E o princípio do “não-confisco” tributário possui esta importante função: orientar que o caminho a ser seguido pela pessoa política, no momento do exercício da competência tributária, é aquele que leva em consideração os direitos de propriedade e liberdade.

A proibição aos efeitos de confisco, no âmbito tributário, trata-se de um dos “pilares” do sistema jurídico, justamente pelo fato de que os valores nele contidos são de fundamental importância para a manutenção do Estado-de-Direito, onde se assegura que a tributação, atividade essencial para a manutenção da máquina estatal, deverá ser dosada de razoabilidade, pois somente assim os direitos e garantias assegurados pela Constituição serão, de fato, respeitados. Por este motivo, instituir um tributo com efeito de confisco não é simplesmente desrespeitar uma norma jurídica qualquer: é violar, de maneira direta, os direitos fundamentais assegurados pela Constituição, situação que ocasionará, inevitavelmente, o *desabamento* do edifício jurídico, que, vale lembrar, é construído com base nestes direitos fundamentais.

Destaque-se, ainda, que a norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição Federal, enquadra-se, perfeitamente, no conceito de norma de estrutura³⁴², pois visa “...fixar os pressupostos do ordenamento jurídico”³⁴³. E como bem destaca MARÇAL JUSTEN FILHO, é característica dos princípios apresentarem-se como normas de estrutura. Confira-se:

...o princípio, a nosso ver, é uma norma de estrutura, dispondo sobre o relacionamento das normas de conduta entre si e fixando os postulados fundamentais que orientarão sua edição e seu conteúdo. É elemento fundamental na constituição do

³⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento**..., *op. cit.*, p.63.

³⁴² MARÇAL JUSTEN FILHO, ao tratar a respeito da natureza das normas de estrutura, destaca que “Sua obrigatoriedade, seus efeitos, seu comando são devidos na mais ampla latitude e independentemente de circunstâncias condicionantes. Não há uma situação tipificada que funcione como hipótese de incidência condicionante do mandamento prescrito. Trata-se de comando incondicionado que não se dirige à conduta humana, mas a fixar os pressupostos do ordenamento jurídico. E, de consequência, não há como serem descumpridos – ou melhor, só é possível alterar a estrutura do ordenamento jurídico, o que importaria substituir a norma de estrutura por outra que disponha de modo diverso. São, então, normas de caráter categórico, que impõem algo que não está subordinado à ocorrência de qualquer condição. E a imposição nelas contida não se traduz em uma relação jurídica – mas na definição da estrutura e do funcionamento do Direito (do ordenamento jurídico)”. (**O Imposto**..., *op. cit.*, p.22).

³⁴³ *Ibidem*, p.24.

sistema jurídico. As normas fundamentais do ordenamento, aquelas que delineiam sua estruturação como um todo coerente e sistemático, são os princípios. Esses não expressam diretamente como cada pessoa em particular deve conduzir-se, mas definem o arcabouço do ordenamento, como as normas se inter-relacionam, como as normas podem ser produzidas e qual a essência da regulação que as demais normas deverão conter. Todo o ordenamento tem princípios, eis que todo o ordenamento é dotado de uma estrutura³⁴⁴.

De fato, quando da leitura do art. 150, IV, da Constituição, que veda às pessoas políticas a utilização de tributo com efeito de confisco, o que se verifica não é a regulamentação imediata de uma conduta do indivíduo, mas, sim, de situações indeterminadas no âmbito da tributação.

Em outras palavras: a proibição aos efeitos de confisco não visa disciplinar uma conduta específica, como, por exemplo, aquela que trata do dever de se levar uma quantia em dinheiro aos cofres da União, a título de Imposto de Renda; pelo contrário, as situações submetidas à incidência da norma que veda a tributação com efeitos confiscatórios são indeterminadas, posto que dizem respeito a toda gama de competências que a Constituição delega às pessoas políticas para a instituição de tributos³⁴⁵, bem como todas as relações jurídicas que se originam a partir da prática dos fatos eleitos pelo legislador tributário como passíveis de tributação.

Por isso é que o principal destinatário do enunciado que trata do “não-confisco” tributário é ao legislador, que, no momento da criação do tributo, deverá levar em conta esta norma proibidora da tributação insuportável, assim considerada como aquela excessiva, qualitativamente e/ou quantitativamente. Essa função exercida pela norma que proíbe os efeitos de confisco – de impor *diretrizes* e, conseqüentemente, *limites* (no caso, ao exercício da competência tributária) – é, nas palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, “...fulcralmente, a função das normas de estrutura. Elas visam impedir a edição de normas de conduta por procedimentos, por órgãos ou com conteúdo diverso daqueles que

³⁴⁴ Ibidem, p.34.

³⁴⁵ Conforme será exposto neste estudo, a norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos confiscatórios regula a conduta de todas as pessoas políticas, no que diz respeito à instituição dos impostos previstos nos arts. 153, 154, 155 e 156, todos da Constituição, além das taxas, contribuições de melhoria e outras figuras tributárias (empréstimos compulsórios e demais contribuições).

foram reputados como essenciais pela comunidade a que o Direito se dirige”³⁴⁶. Um reflexo disso, nas palavras deste mesmo autor, é “...a redução gritante da liberdade da legislação infraconstitucional”³⁴⁷.

Consequência disso é o reconhecimento do caráter *normogenético* do princípio do “não-confisco”, já que seu conteúdo está diretamente relacionado com a criação de outras normas (tanto é assim que se destina, antes de tudo, ao legislador), que deverão conter, em sua essência, os valores que a proibição aos efeitos confiscatórios pretende preservar, que são aqueles relacionados à justiça no âmbito da tributação. Essa característica reforça sua caracterização como princípio, pois, como bem observou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: “Os princípios constitucionais, também caracterizados como normas generalizantes, constituem verdadeiros comandos impositivos para a edição das normas tributárias e determinações absolutas aos seus aplicadores e destinatários”³⁴⁸. É justamente por se enquadrar como um “comando impositivo” relacionado à limitação ao exercício da competência tributária que a norma em questão está relacionada com a criação de outras normas.

O caráter *normogenético* de que ora se trata também é reconhecido por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

...a vedação à tributação com efeito de confisco constitui um dogma essencial, uma verdade fundante do sistema tributário (imprescindível à sua perpetuação e compatibilização com o direito de propriedade), inclusive dotado de caráter normogenético e, nessa condição, assume cores de valor/princípio. Seu grau de imprecisão e abstração igualmente ratificam esse enquadramento³⁴⁹.

Qualquer norma tributária criada em confronto com as diretrizes do “não-confisco” padecerá de indiscutível vício de inconstitucionalidade. Por este motivo, há que se levar em conta que a proibição aos efeitos de confisco se dirige, também, aos intérpretes, dentre os quais se destacam os funcionários

³⁴⁶ Ibidem, p.37.

³⁴⁷ Ibidem, p.38.

³⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989, p.149-150. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 14).

³⁴⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p.93.

do Estado, que possuem a incumbência de aplicar o Direito em conformidade com os valores reputados essenciais por determinada comunidade. Fala-se, aqui, dos juízes, que, na solução de casos concretos, deverão afastar a aplicação da norma que não se revelar condizente com os demais preceitos que compõem a unidade do sistema jurídico.

Essas diretrizes, ao legislador e ao intérprete (especialmente o juiz)³⁵⁰, servem, em última análise, para a preservação dos direitos de propriedade e liberdade, estando o enunciado que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco relacionado com um valor fundamental da ordem jurídica, que é a justiça.

E para que se possa alcançar esta finalidade, que, vale repetir, diz respeito às garantias fundamentais asseguradas pela Constituição, o “não-confisco” tributário deve ser considerado como norma dotada de caráter de generalidade (BOULANGER) e de intensa abertura semântica (ZAGREBELSKY), pois sua incidência não pode se limitar a uma situação específica, mas, pelo contrário, deve abarcar um rol indeterminado de situações, tratando sobre as diversas figuras tributárias previstas no Texto Constitucional. É diferente, portanto, de uma regra, que é aplicada por *subsunção* a uma situação particular prevista em sua hipótese de incidência. Sua aplicação decorrerá da análise de situações concretas e inespecíficas, exteriorizadas em razão do abuso do legislador no momento da criação do tributo. Essa generalidade decorre, em verdade, da própria abertura semântica da expressão “efeito de confisco”, que estabelece uma orientação geral para o legislador, referente à necessidade de observação dos limites relativos ao exercício da competência tributária, em nome de um valor caro à sociedade, que é o de justiça.

³⁵⁰ PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, ao tratar a respeito da norma que veda a instituição de tributos com efeito de confisco, destaca que: “...o destinatário primeiro da norma constitucional é o legislador infraconstitucional. E isso também é mais do que lógico, pois, se em nosso ordenamento jurídico somente é permitido exigir ou aumentar tributo por meio de lei (art. 150, I, da Carta Política de 1988), somente a lei poderia criar um tributo que pudesse ser confiscatório. Daí, o legislador infraconstitucional que cria ou aumenta tributos deve antes observar se sua obra legislativa não fere esse primado constitucional, ou seja, deverá graduá-los sem expropriar. É evidente também que, inobservada a determinação constitucional pelo seu primeiro seguidor, o intérprete e o aplicador da lei, num segundo momento, poderá declarar se foi observada ou não a restrição inserida na Constituição. Vale dizer: como toda norma constitucional, o art. 150, IV, da Carta Magna contém, inicialmente, uma diretriz para o legislador infraconstitucional e, num segundo momento, para o intérprete e aplicador da lei, especialmente o Poder Judiciário”. (**Confisco...**, *op. cit.*, p.78).

Na opinião de KARINA PAWLOWSKY, a generalidade e vagueza, características intimamente relacionadas aos princípios, se encontram presentes na norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco. Confira-se:

A julgar pelo grau de vagueza, de generalidade e de abstração da norma que veicula a proibição de utilizar tributos com efeito de confisco, ela é, sem dúvida, um princípio. É deveras árduo definir o “efeito de confisco” que pode ser assumido pela tributação³⁵¹.

Estas características – generalidade e abertura semântica – foram também observadas por LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, que, ao tratar a respeito da norma que proíbe a tributação com efeitos de confisco, asseverou que:

A norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o que, por si só, impede a sua aplicação por subsunção, característica das regras. Não há como em operação *estritamente lógica*, menos ainda lógico-dedutiva, simplesmente constatar a ocorrência da hipótese de incidência da norma e então aplicá-la, subsumindo o fato ocorrido. Ela exige, para sua aplicação, *concreção*, ou seja, determinação de seu significado e alcance, só possível pela consideração, pelo aplicador, de diversos elementos extra-sistêmicos, que auxiliarão a compreender o seu âmbito e extensão de incidência. Só a reiteração da aplicação, pela avaliação de tais elementos extra-sistêmicos, a partir dos casos concretos, através do pensamento problemático (a partir do problema), e não lógico-dedutivo (a partir da premissa maior), levará à maior determinação de seu conteúdo e significado³⁵².

Pode-se dizer, também, que a proibição constitucional ao efeito de confisco, no âmbito da tributação, se caracteriza, ainda, como verdadeiro mandamento de otimização, que tem a finalidade de alcançar a tão almejada justiça fiscal, apresentando-se com dimensão de peso e importância em relação às demais normas que, por exemplo, se restringem a regular as condutas sociais numa relação de intersubjetividade. São, portanto, e conforme as lições de HUMBERTO ÁVILA, *normas imediatamente finalísticas*, que, em

³⁵¹ **A Utilização...**, *op. cit.*, p.73.

³⁵² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.76.

conjunto com outros enunciados de igual envergadura, contribuem para a construção de um sistema tributário justo, estabelecendo os comportamentos que se deve ter para que esta finalidade seja alcançada. Aqui, o “estado de coisas” que se estabelece corresponde à manutenção de um sistema tributário justo; os meios, ou comportamentos, para se chegar a este objetivo, dizem respeito à conduta do legislador, de, no momento do exercício da competência tributária, não criar um tributo excessivamente oneroso, capaz de violar os direitos de propriedade e/ou liberdade, e do intérprete, especialmente o juiz, que, numa situação em que se deparar com tal violação, deverá afastar a aplicabilidade da norma violadora de um ou mais direitos fundamentais.

Deste modo, unindo-se todas as características e a finalidade da norma que proíbe a tributação com efeitos de confisco, há que se considerar esta limitação constitucional ao exercício da competência tributária como *norma fundamental* dentro do sistema do direito positivo, característica esta, como visto, dos princípios jurídicos.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, valendo-se de um didático exemplo utilizado por GERALDO ATALIBA e CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, equipara o sistema jurídico a um edifício. As vigas mestras, responsáveis por dar a necessária sustentação ao edifício, são equiparadas pelo autor aos princípios jurídicos constitucionais; já as portas e janelas, elementos fundamentais na composição da estrutura deste prédio, corresponderiam às leis e aos atos infralegais. A violação a um princípio constitucional, segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, acabaria com todo o sistema jurídico, pois os efeitos de tal infringência seriam semelhantes àqueles advindos da subtração do alicerce de um edifício: “Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra”³⁵³.

É assim, também, com o princípio do “não-confisco”, no campo tributário: sua violação implica “quebra” do pilar de sustentação do sistema jurídico, que é construído com base em valores relacionados à justiça, que, por sua vez, somente pode ser efetivada com a observância dos direitos de propriedade e liberdade. É, portanto, uma norma (=princípio) fundamental, que,

³⁵³ Curso..., *op. cit.*, p.46.

aliado a outros princípios, "...assegura as garantias imprescindíveis à liberdade dos cidadãos"³⁵⁴.

Portanto, não há dúvidas: a norma que proíbe a instituição de tributos com efeito de confisco trata-se de verdadeiro *princípio* constitucional, que, embora seja composto de valores, a estes não se resume, já que, além do caráter axiológico, apresenta, também, caráter deontológico. Significa dizer: a proibição aos efeitos de confisco não é apenas um valor de justiça, que, por sua vez, apresenta diretrizes e recomendações para a concretização deste valor; pelo contrário, tratando-se de princípio, sua obediência é algo vinculante e obrigatório, pois o sistema não é justo, mas, mais que isso, *deve-ser* justo.

Não se trata, convém ressaltar, de *imunidade*, como defende RICARDO LOBO TORRES³⁵⁵, posto que o princípio do "não confisco" não diz respeito a norma negativa de competência³⁵⁶, mas, sim, de enunciado que limita o exercício do exercício da atividade legislativa em matéria de tributação.

Finalmente, o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco trata-se de verdadeiro direito fundamental do sujeito passivo (=direito individual), posto que sua finalidade está relacionada à preservação dos direitos fundamentais, notadamente os de propriedade e de liberdade³⁵⁷.

³⁵⁴ Ibidem, p.58.

³⁵⁵ Conforme as lições deste autor, "A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica". (*Tratado*, Vol. III..., *op. cit.*, p.155).

³⁵⁶ Conforme as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, "...a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*. ... A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postos na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos". (*Curso...*, *op. cit.*, p.771-772)

³⁵⁷ Nesse sentido, KARINA PAWLOWSKY: "...pensamos que o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco integra o rol dos direitos fundamentais, ao lado de outras garantias asseguradas ao contribuinte, como os princípios da estrita legalidade (artigo 150, I), da anterioridade (artigo 150, III, "b" e "c") e da irretroatividade em matéria tributária (artigo 150, III, "a"), entre outros. Primeiro porque, como visto, o §2º do artigo 5º amplia o catálogo de direitos fundamentais para além daqueles previstos no artigo 5º e seus incisos. E o artigo 150, caput, da Constituição, que trata das 'limitações do poder de tributar', assegura, expressamente, uma série de garantias ao contribuinte, destacando: 'Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)'". Tais garantias, como vimos, consistentes em princípios constitucionais e imunidades, são projeções, explicações ou especializações dos direitos fundamentais. São, portanto, direitos fundamentais". (*A utilização...*, *op. cit.*, p.78)

Por este motivo, possui aplicabilidade imediata³⁵⁸, bem como não pode ser suprimido do texto constitucional sequer pela via da Emenda Constitucional, tratando-se de verdadeira cláusula pétrea, a teor do art. 60, §4º, IV, da Lei Maior³⁵⁹.

CAPÍTULO 3. O PRINCÍPIO DO “NÃO-CONFISCO” E SUA RELAÇÃO COM OUTROS DIREITOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Conforme demonstrado neste estudo, a proibição aos efeitos de confisco trata-se de princípio garantidor dos direitos de propriedade e liberdade, no intuito de concretizar os ideais de justiça no campo da tributação.

Contudo, a partir de que momento é possível verificar que o legislador, no abuso do exercício da competência constitucional para criação de tributos, ultrapassou o patamar considerado como *suportável* pelo sujeito passivo?

Para responder tal questionamento, é necessário analisar a relação que o princípio do “não-confisco” possui com outros direitos e princípios constitucionais

3.1. Direito de Propriedade e Livre iniciativa.

A respeito do direito de propriedade, já se tratou no capítulo primeiro deste estudo. O princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco trata-se de norma garantidora deste fundamental direito do sujeito passivo, que, como se demonstrou, é um dos instrumentos que viabilizam o exercício dos direitos de liberdade.

³⁵⁸ Conforme FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, “...o fato de o princípio do não-confisco veicular a proteção de um direito fundamental (o de propriedade) já lhe outorga, por dição constitucional expressa, a condição de *self enforcing*, como se lê do art. 5º, §1º, da Carta. Vale dizer, no entanto, que seria assim ainda que essa disposição não existisse, pois o dispositivo do art. 150, IV, positiva, em verdade, a declaração de um direito individual (o de ser tributado sem prejuízo da propriedade), e as normas constitucionais que declaram direitos individuais, igualmente, são de aplicação imediata...”. (**O princípio...**, *op. cit.*, p.119)

³⁵⁹ “Art. 60... § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:... IV - os direitos e garantias individuais”.

O direito à livre iniciativa, que garante ao indivíduo o exercício de qualquer trabalho ou atividade empresarial, é tutelado pelos arts. 1º, IV³⁶⁰, 170, *caput*³⁶¹, e 5º, XIII³⁶², todos da Constituição Federal. Trata-se de uma das manifestações da liberdade, como se pode observar das lições de EROS ROBERTO GRAU³⁶³ e CELSO RIBEIRO BASTOS³⁶⁴, e sua efetividade está intimamente relacionada à concretização de outro direito de liberdade fundamental, que é o já mencionado direito de propriedade³⁶⁵.

A respeito da livre iniciativa, merecem destaque as lições de LUÍS ROBERTO BARROSO, que trata a respeito deste direito como verdadeiro princípio constitucional. Confira-se:

³⁶⁰ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: ... IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; ...”.

³⁶¹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ...”.

³⁶² “Art. 5º XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.

³⁶³ “Dela – da *livre iniciativa* – se deve dizer, inicialmente, que expressa desdobramento da *liberdade*”, relacionada tanto à liberdade para a empresa (=liberdade de comércio e livre concorrência), como para o trabalho. Nesse sentido, assevera o autor que “...a *livre iniciativa* é expressão de liberdade titulada não apenas empresa, mas também pelo trabalho. ... É que a *livre iniciativa* é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho, do trabalho livre – como observa Miguel Reale Júnior – em uma sociedade livre e pluralista”. (GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.203; 207-208)

³⁶⁴ Para CELSO RIBEIRO BASTOS, a livre iniciativa “...é uma manifestação, no campo econômico, da doutrina favorável à liberdade: o liberalismo. Este tem por objeto o pleno desfrute da igualdade e das liberdades individuais em face do Estado. Assim sendo, a livre iniciativa consagra a liberdade de lançar-se à atividade econômica sem se deparar com as restrições impostas pelo Estado. ... O princípio da livre iniciativa junto com o da valorização do trabalho humano fundamentam a ordem econômica e financeira; ambos constituem seus valores fundamentais (art. 170 e s. da CF)”. Este autor assevera, ainda, que “A possibilidade de escolha livre pelo homem do trabalho que vai executar ou da profissão que deseja exercer situa-se na encruzilhada de duas vertentes fundamentais da Constituição: de um lado, o princípio da livre iniciativa, que conduz necessariamente à livre escolha do trabalho. ... Mas a liberdade do trabalho encontra outra fundamentação na própria condição humana, cumprindo ao homem dar um sentido à sua existência. É na escolha do trabalho que ele vai impregnar mais fundamentalmente a sua personalidade com os ingredientes de uma escolha livremente levada a cabo. A escolha do trabalho é, pois, uma das expressões fundamentais da liberdade humana. (**Curso...**, *op. cit.*, p.202).

³⁶⁵ Na opinião de CASSIANO MENKE, “As liberdades de exercício de profissão e de empresa estão assentadas sobretudo na propriedade privada, especificamente na livre disposição e empreendimento do patrimônio para a consecução de finalidades particulares”. (MENKE, Cassiano. **A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p.110)

O *princípio da livre iniciativa*, por sua vez, pode ser decomposto em alguns elementos que lhe dão conteúdo, todos eles desdobrados no texto constitucional. Pressupõe ele, em primeiro lugar, a existência de *propriedade privada*, isto é, de apropriação particular dos bens e meios de produção (CF, arts. 5º, XXII e 170, II). De parte isto, integra, igualmente, o núcleo da idéia de livre iniciativa a *liberdade de empresa*, conceito materializado no parágrafo único do art. 170, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização, salvo nos casos previstos em lei³⁶⁶.

É certo que o direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica não é, assim como qualquer direito constitucional, ilimitado³⁶⁷. Existem situações em que a lei, em prol do interesse público, proíbe o exercício de determinadas atividades³⁶⁸, sem que isso implique em violação à livre iniciativa. Em outras palavras: a liberdade para o exercício do trabalho ou atividade econômica está condicionada às circunstâncias não proibidas pelo legislador, em virtude de valores prestigiados pela Constituição, como, por exemplo, segurança e saúde públicas.

Nesse sentido, pode-se dizer que, não sendo vedado, pelo ordenamento jurídico, o exercício de determinada atividade – o que admite qualificá-la como *lícita* –, não poderá o tributo figurar como óbice, ou fator de desestímulo, ao seu exercício. Até mesmo porque, a partir de uma análise não propriamente jurídica, mas preponderantemente econômica, o Estado tem a atividade profissional e empresarial como maior fonte de captação de recursos, pela via dos tributos³⁶⁹. Significa dizer, portanto, que, por ser a atividade

³⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Tomo II. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.50-51.

³⁶⁷ Nesse sentido, vale destacar as lições de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA: “O princípio da liberdade de iniciativa tempera-se pelo da iniciativa suplementar do Estado; o princípio da liberdade de empresa corrige-se com o da definição da função social da empresa; o princípio da liberdade de lucro, bem como o da liberdade de competição, moderam-se com o da repressão do abuso do poder econômico; o princípio da liberdade de contratação limita-se pela aplicação dos princípios de valorização do trabalho e da harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção; e, finalmente, o princípio da propriedade privada restringe-se com o princípio da função social da propriedade. (NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988**. São Paulo: APEC, 1989, p.28 – destaques no original).

³⁶⁸ Como é o caso, por exemplo, do Decreto-Lei n. 3.688/41, que proíbe a exploração econômica de atividades relacionadas aos jogos de azar.

³⁶⁹ Não há dúvidas que, por exemplo, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) é uma das maiores fontes de receitas que a União possui, em matéria de impostos.

econômica, em sentido amplo³⁷⁰, a principal fonte de riqueza necessária para a “sobrevivência” do Estado, deve-se preservar sua manutenção e estimular seu exercício em prol do interesse público, que requer a “máquina” estatal em plena atividade e com vigor suficiente para a consecução dos fins determinados pela Constituição.

Por este motivo é que não se pode admitir que o legislador, no exercício da competência constitucional que lhe foi atribuída, crie tributos que, de tão gravosos, impeçam, ou, quando menos, desestimulem, o exercício de atividades econômicas lícitas por parte dos cidadãos³⁷¹. Quando se verificar que o tributo (ou a carga tributária) incidente sobre determinado ramo profissional ou segmento de emprego seja oneroso a ponto de prejudicar o exercício do fundamental direito à livre iniciativa (situação que, pela via reflexa, prejudicará a própria “existência” do Estado, por ausência de fontes para extração de riquezas pela via do tributo³⁷²), estar-se-á diante de uma tributação com efeito de confisco, que deverá ser afastada, em cumprimento à norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição³⁷³.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que “...todo imposto que torne praticamente proibitivo a exploração de um comércio lícito, deve ser considerado inconstitucional...”, pois “...o poder de tributar (é o poder de tributar) é o poder de conservar, de manter, conciliando assim as

³⁷⁰ Englobando tanto o comércio e indústria como o trabalho.

³⁷¹ Nesse sentido, merecem destaque as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: “A Constituição Federal assegura a todos o direito ao livre exercício profissional (art. 5º, XIII), não podendo essa garantia ser amesquinhada pela legislação infraconstitucional ou mesmo por emenda à Carta Magna. Ainda que o interesse público prevaleça sobre o particular, isso nunca poderá se dar em prejuízo dos direitos individuais previstos constitucionalmente. Os atos de comércio, por exemplo, encontram sua regulação no Código Civil, que fixa os qualificativos necessários a esse ofício. Somente a legislação disciplinadora do exercício de determinada profissão pode impor condições, sendo vedado à lei tributária fazê-lo, mormente se suas finalidades são, de modo exclusivo, arrecadatórias”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p.110).

³⁷² Ao tratar a respeito dos excessos atinentes à tributação, MONTEIRO LOBATO se manifestou no sentido de que “Este engenhoso sistema de tortura tem em vista uma coisa só: permitir que sobre o corpo do gigante a vermina duma parasitalha infinita engorde em *dolce far niente*, como o carrapato engorda no couro do boi pesteadado. Vermina ininteligente! Consultasse ela os carrapatos e receberia deles um conselho salutar: - É perigoso levar a sucção a grau extremo; morre o boi, e com ele a parasitalha”. (LOBATO, Monteiro. **Na Antevéspera**. São Paulo: Brasiliense, 1959, p.95).

³⁷³ PAULO CALIENDO destaca que “...a livre iniciativa exige que o Estado não crie impedimentos à atividade privada”, (CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.226), do que se deve concluir, admitidas as restrições cabíveis ao exercício deste direito, que o tributo não pode se configurar como uma figura impeditiva à concretização do direito à livre iniciativa.

necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo³⁷⁴. Ainda, com fundamento nas lições de BILAC PINTO, aquela Corte assim se pronunciou:

...“toda a vês que o exercício do Poder de Tributação perturbar o ritmo da vida económica, aniquilar ou embaraçar as possibilidades de trabalho honesto e impedir ou desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que haverá será o exercício ilegal do direito de impôr tributos, ilegalidade ou abuso que pode e deve ser obstado pelo Poder Judiciário, toda a vês que a ele recorra”. Nem vale, atualmente, invocar o conhecido axioma de Marshall ao proclamar que “the power to tax involves the power to destroy”, porque, segundo Bilac Pinto, ... nos Estados Unidos tal princípio não mais vigora, substituído pela regra “the power to tax is the power to keep alive” (o poder de taxar é o poder de conservar)³⁷⁵.

RUY BARBOSA NOGUEIRA, ao tratar a respeito da interpretação do art. 145, *caput* e parágrafo único, da Constituição de 1946³⁷⁶, que dispunha a respeito da livre iniciativa, bem como assegurava o direito ao trabalho, considerado, inclusive, como obrigação social, consignou que “...não seria tolerada tributação que tolhesse a liberdade de iniciativa lícita, nem tampouco impedisse o trabalho”³⁷⁷.

Como bem recorda FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, “...o tributo, qualquer tributo, não pode ter função destrutiva. Não pode comprometer, nem inviabilizar o exercício dos demais direitos constitucionais (de igual estatura)”³⁷⁸, sob pena de inconstitucionalidade, por violação ao art. 150, IV, da Constituição Federal. Ainda, este mesmo autor, ao tratar dos impostos indiretos (como ICMS e IPI), se manifesta no sentido de que:

³⁷⁴ Supremo Tribunal Federal, RE 18.976, Relator Ministro Barros Barreto, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/11/1952. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 01/01/2012.

³⁷⁵ Supremo Tribunal Federal, RE 18.976, Relator Ministro Barros Barreto, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/11/1952. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 01/01/2012.

³⁷⁶ “Art. 145 - A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano. Parágrafo único - A todos é assegurado trabalho que possibilite existência digna. O trabalho é obrigação social”.

³⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p.28. Este autor também observou que “O §14 do art. 141 [da Constituição de 1946] estabelece que ‘é livre o exercício de qualquer profissão’. Igualmente, a tributação que chegasse a impedir essa liberdade, seria inconstitucional”. (Ibidem, p.30 – esclarecemos nos colchetes).

³⁷⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p.268.

...se o comércio ou industrialização de determinado bem é legal, o Estado deve, em respeito ao princípio da livre iniciativa, viabilizar, ou ao menos não criar impeditivos, para que essa atividade seja uma atividade lucrativa. No momento em que, por via de tributos, o Estado asfixia determinada atividade (tornando inviável o consumo dos bens produzidos), ele estará destruindo uma atividade econômica legítima, o que evidentemente ofende o princípio do não-confisco. O Estado não pode aceitar determinada atividade, considerá-la perfeitamente legítima e moral, e com isso autorizar o particular a estabelecer-se em torno dela, investindo seu trabalho e patrimônio, contratando pessoas que do mesmo dependem, para dissimuladamente aniquilá-la através de uma carga tributária destrutiva, sob a qual seja rigorosamente impossível prosperar³⁷⁹.

Na opinião de CASSIANO MENKE, existem determinados bens ditos essenciais para o exercício do direito à livre iniciativa³⁸⁰, e, nesse sentido, “...qualquer efeito decorrente da aplicação da norma tributária – quer patrimonial, quer comportamental – capaz de afetar quantitativa ou qualitativamente os bens acima indicados como essenciais acarreta o efeito de confisco. E por isso está terminantemente proibida a adoção da medida que o gere”³⁸¹.

Portanto, o princípio que proíbe a instituição de tributos com efeitos de confisco trata-se de um verdadeiro limite ao exercício da competência tributária, que, pela sua função preservadora dos direitos de liberdade, impede

³⁷⁹ Ibidem, p.246-247.

³⁸⁰ Nas palavras no referido autor: “Eis, portanto, os bens essenciais: liberdade de criar uma empresa e de escolher um ramo de atividade ou uma profissão; liberdade de concorrer e de disputar um espaço no mercado; liberdade de produzir, de industrializar mercadorias (escolha de modelos, qualidades e a disponibilidade sobre os bens abaixo listados); liberdade de estruturação e de planejamento financeiro (elaboração de fluxo de caixa, programação financeira do negócio); liberdade de circular mercadoria e de prestar serviços; liberdade de funcionar e de manter o estabelecimento de portas abertas, acessível ao público; liberdade de emitir notas fiscais; liberdade de contratar e de manter serviços essenciais como aqueles prestados por profissionais que operam funções imprescindíveis ao prosseguimento da atividade (empregados em geral, operadores de máquinas essenciais, contador, advogado etc.), bem como os serviços de fornecimento de água, luz etc.; liberdade de aquisição de equipamentos e bens essenciais à atividade (máquinas, mobília, computadores etc.); possibilidade de manutenção de fonte geradora de renda (possibilidade de liberdade de obter lucro em quantia determinada (a seguir exposta); liberdade de precificação de produtos e serviços em quantia que seja suficiente à manutenção da fonte geradora de riqueza e à geração da quantia essencial de lucro; proteção de dados sigilosos contra terceiros que não o Estado (dados sobre planos de investimento, estratégias de conquista de mercado, de expansão dos negócios). (**A Proibição...**, *op. cit.*, p.115-116).

³⁸¹ Ibidem, p.116.

a tributação que, de tão exacerbada, impeça, ou desestimize, o exercício do direito à livre iniciativa.

3.2. Princípio da igualdade.

3.2.1. Princípio da igualdade como decorrência da forma republicana de governo.

Observa-se da leitura do art. 1º, da Constituição Federal, que o Brasil é uma República, onde, nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo, “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos direta ou indiretamente...”.

JEAN JACQUES ROUSSEAU, quando se propôs a investigar a respeito da possibilidade de existência de uma regra de administração segura e legítima, tendo em conta a existência dos homens como são e as leis como podem ser, chegou à conclusão de que o estado de liberdade natural não tinha mais condições de subsistir, posto sua suposição que “os homens tenham chegado àquele ponto em que os obstáculos prejudiciais à sua conservação no estado de natureza se sobrepujam, por sua resistência, as forças que cada indivíduo pode empregar para se manter nesse estado”³⁸². Assim, caberia aos homens unir e dirigir as forças existentes, na formação de uma soma de forças capaz de superar a resistência, o que seria possível a partir da celebração de um “contrato social”, cuja essência seria a seguinte: “Cada um de nós põe em comum sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral; e recebemos, coletivamente, cada membro como parte indivisível do todo”³⁸³.

A união de todas as pessoas de um Estado (=povo) é responsável pela formação de uma pessoa pública, que era chamada por ROUSSEAU de

³⁸² ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. Tradução: Antônio de Pádua Danesi. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p.20.

³⁸³ Ibidem, p.22.

República. Assim, verifica-se o significado de República para o autor: Estado governado pelo povo³⁸⁴.

Tendo em vista a impossibilidade de representação direta de cada um dos cidadãos para formar aquilo que é conhecido como “vontade geral”, torna-se necessário que o povo escolha representantes para que, no Governo, representem os interesses dos cidadãos. Tem-se aqui a forma de governo que consiste na República representativa, onde pessoas denominadas “representantes”, eleitas pelo povo, detêm o poder político, e manifestam aquilo que consiste (ou pelo menos deveria consistir) na vontade geral.

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, República é: “...o tipo de governo fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (em regra), transitório em com responsabilidade”³⁸⁵.

República é, ao lado, por exemplo, da Monarquia, uma forma de governo. Enquanto naquela o poder político é de titularidade do povo, nesta última está concentrado nas mãos de uma única pessoa (no caso, o monarca). Como não existem, juridicamente, classes dominantes entre os cidadãos, a verdadeira República também não admite quaisquer privilégios entre as pessoas. Ainda, os representantes dos cidadãos, que nada mais são do que meros mandatários, eleitos popularmente, devem governar de maneira transitória (pois governantes que se perpetuam no tempo formam uma oligarquia, e não uma República), e com responsabilidade administrativa, civil e penal pelos seus atos³⁸⁶.

É possível verificar, portanto, que a forma republicana de governo, de onde se extrai o princípio republicano, leva à igualdade (=isonomia), como ensina BETINA TREIGER GRUPENMACHER: “O princípio constitucional da

³⁸⁴ ROUSSEAU chama de República ao Estado que é governado por leis, não importando qual é a forma de sua administração. Ou seja, se um governo for guiado pela vontade geral, que é a lei, estar-se-á diante de uma República.

³⁸⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.67.

³⁸⁶ A respeito da responsabilidade dos agentes públicos, GERALDO ATALIBA teve a oportunidade de se manifestar no sentido de que: “*Se a coisa pública pertence ao povo, perante este todos os seus gestores devem responder. Diversos matizes tem a responsabilidade dos mandatários executivos, no regime republicano: político, penal e civil. Quer dizer: nos termos da Constituição e das leis, respondem eles (presidente, governadores e [...] prefeitos) perante o povo, ou o Legislativo ou o Judiciário, por seus atos de deliberações. Nisso opõe a república às demais formas de governo, principalmente a monarquia, regime no qual o chefe do Estado é irresponsável (the king can do no wrong) e, por isso, investido vitaliciamente*”. (**República...**, *op. cit.*, p.66)

igualdade decorre, portanto, da nossa forma republicana de governo, pois que funda-se na igualdade formal das pessoas”³⁸⁷.

Com base nessa premissa, a autora afirma, também, que: “...não há república sem igualdade, assim como não há regime democrático se o cidadão não for tratado com isonomia frente à lei, inclusive a tributária. A existência de igualdade equivale à ausência de privilégio”³⁸⁸.

Portanto, antes de qualquer consideração a respeito da igualdade, deve-se ter em mente que a mesma deriva de outro princípio, que é o Republicano.

3.2.2. Considerações a respeito do princípio da igualdade.

Conforme as lições de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “...a isonomia não está no texto constitucional apenas; a isonomia, em certo sentido, é a Constituição Federal de 1988”³⁸⁹.

No Estado-de-Direito³⁹⁰, a igualdade possui a importante função de contribuir para a efetivação da tão almejada justiça social. De fato, somente há que se falar em justiça quando se garante tratamento igualitário entre coisas, pessoas e situações, razão pela qual pode-se dizer que a implementação do princípio da isonomia resulta na realização do primado da justiça³⁹¹.

Justiça e igualdade, portanto, “caminham” juntas, como bem reconheceu JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, ao asseverar que “O princípio constitucional que deve ser observado a seguir é o da igualdade material, que

³⁸⁷ **Eficácia...**, *op. cit.*, p.59.

³⁸⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. In: **Tributos e Direitos Fundamentais**. coord. Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004, p.14.

³⁸⁹ BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.64, p.14, 1994.

³⁹⁰ Conforme NAVEIRA DE CASANOVA, “La igualdad es uno de los valores fundamentales, pilar indestructible de la idea de Estado de Derecho”. (**El principio...**, *op. cit.*, p.129)

³⁹¹ RICARDO LOBO TORRES, partindo do significado de igualdade como “...proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade (=não-razoabilidade)”, defende que o princípio em questão significa “...vedação da desigualdade consubstanciada na *injustiça*, na *insegurança* e na opressão da liberdade”, por entender que isonomia “*Participa...das ideias de justiça, segurança e liberdade*, sendo que no que concerne a esta última, aparece tanto na liberdade negativa quanto na positiva, como condição da liberdade, a assegurar a todos a igualdade de chance (=liberdade para ou real)”. (**Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p.264-267)

se identifica com a igualdade justa³⁹². Por este motivo, vale destacar, desde já, que o princípio da proibição aos efeitos de confisco, como garantidor de um sistema tributário justo, trata-se de norma constitucional que determina, dentre outras questões, o respeito à isonomia.

A respeito da proximidade entre os conceitos de igualdade e justiça, NORBERTO BOBBIO ensina que:

...uma relação de igualdade é uma meta desejável na medida em que é considerada justa, onde por *justa* se entende que tal relação tem a ver, de algum modo, com uma ordem a instituir ou a restituir (uma vez abalada), isto é, com um ideal de harmonia das partes de um todo, entre coisas porque se considera que somente um todo ordenado tem a possibilidade de durar³⁹³.

Conceituar igualdade, contudo, não é tarefa fácil. Isso porque o princípio em questão faz parte do grupo em que se encontram os chamados *conceitos indeterminados*; ou seja, longe de se permitir ao cientista a conceituação pronta e acabada acerca do instituto, gera questionamentos como: “a) *igualdade entre quem?*; e b) *igualdade em quê?*”³⁹⁴.

Essa dificuldade que envolve a conceituação de igualdade não passou despercebida por DINO JARACH, que, ao tratar a respeito do tema, observou que:

Nada más difícil y más vago que definir lo que se entiende por igualdad. En todo el desarrollo de nuestra jurisprudencia y de nuestra doctrina no hallamos una definición precisa y sí encontramos una serie de fallos a través de los cuales se va elaborando, mediante ejemplos o especificaciones, el criterio de la igualdad, sistema que, después de una larga evolución, vuelve al punto de partida³⁹⁵.

Na Constituição Federal de 1988, o princípio da igualdade encontra-se positivado no art. 5º, *caput*, cuja redação é a seguinte: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros

³⁹² **Princípio**..., *op. cit.*, p.132.

³⁹³ BOBBIO, Norberto. **Igualdade e Liberdade**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996, p.15.

³⁹⁴ *Ibidem*, p.12.

³⁹⁵ **Finanzas**..., *op. cit.*, p.318.

e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:...”.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a partir da leitura do dispositivo constitucional em questão, destacou que, por igualdade, deve-se extrair a seguinte ideia:

A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.

Em suma: dúvida não parece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes³⁹⁶.

Assim como o princípio do “não-confisco” tributário, o princípio da igualdade possui como destinatário tanto o legislador como o juiz³⁹⁷. Ao legislador porque trata-se de norma que limita o seu âmbito de atuação, impedindo a criação de textos normativos que não estejam em conformidade com a isonomia. Ao juiz porque, caso se verifique, numa específica situação, a existência de uma norma violadora do princípio da igualdade, caberá a ele, aplicador da lei, expulsá-la do sistema jurídico.

Nesse sentido são os ensinamentos de DINO JARACH, que, ao tratar do princípio da igualdade em matéria tributária, destacou que:

El principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder

³⁹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.10.

³⁹⁷ Nesse sentido, PONTES DE MIRANDA: “O princípio *[da isonomia]* é imperativo para os legisladores e para os executores administrativos ou judiciais. Quanto aos legisladores (incluído o poder que tem o veto), funciona como igualdade perante a lei por se fazer (ponto estudado por Adamovich, em 1927, mas já assente na jurisprudência dos povos das Constituições rígidas). ... Se explorarmos o conteúdo do princípio, temos que lhe cabem duas funções: (1) regular a feitura de leis, o direito *in fieri*, submetendo-o à exigência de ser igual para todos; (2) quanto ao direito já feito, a) servir, ou de regra de interpretação, no caso de dúvida, ou como preceito que autoriza recorrer-se à analogia, b) ser fonte de direito, em si-mesmo, preenchendo as lacunas das leis anteriores ou posteriores à sua edição, c) ser preceito de direito intertemporal e de ordem pública, d) servir de regra de exegese ou interpretação da própria Constituição, e) ser fundamento de outros princípios (e. g., igual acesso aos cargos públicos), só ou em conjunção com outros direitos fundamentais”. (**Democracia...**, *op. cit.*, p.487).

Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio³⁹⁸.

Ainda a respeito dos destinatários do primado da isonomia, vale transcrever os dizeres de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que se manifesta no sentido de que “...é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas”³⁹⁹.

Feitas estas considerações preliminares, há que se averiguar o sentido e alcance do princípio em questão.

Para HUMBERTO ÁVILA, a Constituição Federal protege duas formas de igualdade, a saber: “a igualdade *perante a lei* (*Gleichheit vor dem Gesetz, equality before the law*), também conhecida como *igualdade formal*; e a igualdade *na lei* (*Gleichheit im Gesetz, equality by the law*), também chamada de *igualdade material*”⁴⁰⁰.

Nesse sentido, a igualdade formal, ou igualdade perante a lei, teria o condão de garantir a aplicação da lei de forma isonômica, ou igualitária, para todas as pessoas, sem qualquer distinção. Confira-se as palavras de HUMBERTO ÁVILA:

O artigo 5º da Constituição Federal prevê o princípio da igualdade. Todas as pessoas têm direito ao tratamento isonômico. Isso significa que a lei tributária deverá ser *uniformemente aplicada*. Trata-se, como se vê, de uma igualdade na aplicação ou, como se costuma dizer, uma igualdade perante a lei. É a igualdade formal⁴⁰¹.

Contudo, respeitar o princípio constitucional da igualdade *perante a lei* não significa aplicar a lei de maneira absolutamente igual para todos, pois “A parte da natureza varia ao infinito. Não há, no universo, duas coisas iguais.

³⁹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p.116.

³⁹⁹ **O conteúdo...**, *op. cit.*, p.9.

⁴⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.74.

⁴⁰¹ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.740.

Muitas se parecem umas às outras. Mas todas entre si diversificam”⁴⁰². Desta maneira, há que se levar em conta a igualdade na concepção aristotélica, que, nos dizeres de RUI BARBOSA, significa que:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem⁴⁰³.

Isonomia, portanto, significa que a lei deve ser igual para todas as pessoas que se encontrem na mesma situação jurídica. Isso é respeitar o princípio da igualdade *perante a lei*: levar em consideração, no momento da aplicação da norma, as situações particulares de cada um, e impor o mesmo tratamento para coisas iguais. Consiste, nas palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “...em impedir o desigual tratamento de pessoas, sob os mesmos pressupostos de fato (*desigualdade jurídica formal*)”⁴⁰⁴.

Ainda a respeito do princípio da igualdade *perante a lei*, vale destacar os ensinamentos de RAMÓN VALDÉS COSTA:

El principio de igualdad significa una igual protección de la ley a quienes se hallan en situaciones iguales...; la igualdad ante la ley consiste, no en tratar a todos matemáticamente en forma igual, sino en resolver las distintas situaciones que se presentan con igualdad, pero atendiendo a las diferencias naturales que en ellas existieran⁴⁰⁵.

Porém, como já dito, não é apenas este o sentido que se deve extrair do princípio constitucional da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, da Constituição. Afinal, garantir a aplicação isonômica da lei às pessoas que se encontram na mesma situação não garante, por si só, o respeito à isonomia e,

⁴⁰² BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. São Paulo: JG Editor, 2003, p.45.

⁴⁰³ Ibidem, p.46.

⁴⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros: 2007, p.43.

⁴⁰⁵ **Instituciones...**, *op. cit.*, p.408.

consequentemente, aos ideais de justiça. Isso porque, em tese, nada impediria que o legislador, quando da edição de determinado texto normativo, fizesse distinções arbitrárias entre as pessoas, como, por exemplo, em razão do sexo, cor ou religião, e aplicasse essa mesma lei, de maneira igual, às pessoas que se encontrassem na mesma situação.

É necessário, portanto, que se garanta ao indivíduo o direito à igualdade *na lei*, de maneira que ao legislador seja defeso criar distinções arbitrárias, ou abusivas. Trata-se, aqui, da igualdade em seu sentido material, que, juntamente com a igualdade em seu sentido formal “...exige não apenas a generalidade das normas (proibição de *leges ad personae*), mas também proíbe a escolha de critérios arbitrários para a diferenciação de tratamento, objeto de análise no postulado da razoabilidade-congruência”⁴⁰⁶.

No que diz respeito à igualdade *na lei*, RAMÓN VALDES COSTA ensina que: “...en la ley no se debe establecer desigualdades arbitrarias en lo que respecta a los derechos fundamentales de las personas físicas”⁴⁰⁷. Por arbitrárias entenda-se as distinções que tenham a finalidade de hostilizar ou favorecer determinados indivíduos.

Nos dizeres de JOSÉ CASALTA NABAIS, o princípio da igualdade, em seu sentido material, obriga o legislador:

...a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade (ou seja, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual) – igualdade *na lei*;...⁴⁰⁸.

Como se pode observar, pelo princípio da igualdade o legislador está autorizado a fazer distinções entre pessoas, e aplicar, de maneira igual, a lei àqueles que se encontrarem na mesma situação. Essa distinção, como já dito, não pode ser arbitrária, razão pela qual há que se responder às seguintes perguntas: o que é igual, e o que é desigual? Quais situações podem ser

⁴⁰⁶ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia..., In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado...**, *op. cit.*, p. 415.

⁴⁰⁷ **Instituciones...**, *op. cit.*, p.401.

⁴⁰⁸ **O Dever...**, *op. cit.*, p.435-436.

levadas em conta pelo legislador para conferir tratamento desigual a determinadas pessoas, coisas ou situações?

De acordo com CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, há que se levar em conta, para que se chegue aos *iguais* e aos *desiguais*, a aplicação de “...critérios distintivos justificadores de tratamentos jurídicos díspares”⁴⁰⁹, que HUMBERTO ÁVILA denomina de “...critério diferenciador”⁴¹⁰.

Sabe-se que o legislador, partindo de determinados pontos de diferença, estabelece desigualdade de tratamento entre determinadas pessoas, coisas ou situações. Trata-se, aqui, da aplicação do fator de discriminação, que, para não violar o princípio constitucional da igualdade (em seu sentido material, ou *na lei*), deverá, de acordo com CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, “...residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada”⁴¹¹; além disso, exige-se que “a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo”, bem como que “...as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, que possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados”⁴¹².

Em outras palavras: viola o princípio da igualdade a lei que, por exemplo, ao discriminar pessoas, não leve em consideração os traços diferenciais existentes nelas mesmas (pois não há que se falar em tratamento desigual para pessoas que não revelem fatores desiguais), da mesma forma que será inconstitucional, por violação à isonomia, o diploma legal que, *v.g.*, conceder benefícios a uma única pessoa previamente determinada⁴¹³ (=benefício individualizado), pois, conforme os ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA, “A igualdade implica *generalidade* e *abstração*: nenhum tratamento igual sem normas que se dirijam a um número *indeterminado de pessoas* e a um *número indeterminado* de situações. Nenhuma igualdade sem lei abstrata e geral”⁴¹⁴.

⁴⁰⁹ O conteúdo..., *op. cit.*, p.11.

⁴¹⁰ O princípio da isonomia..., In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado**..., *op. cit.*, p.409.

⁴¹¹ O conteúdo..., *op. cit.*, p.24.

⁴¹² Ibidem, p.41.

⁴¹³ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO esclarece que: “...sem agravos à isonomia a lei pode atingir uma categoria de pessoas ou então voltar-se para um só indivíduo, se, em tal caso, visar a um sujeito indeterminado e indeterminável no presente”. (Ibidem, p.25).

⁴¹⁴ O princípio da isonomia..., In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado**..., *op. cit.*, p.409.

Porém, não é só. Para que não haja violação à igualdade, é necessário que os fatores de discriminação, além de preencherem os requisitos supra, guardem “...pertinência com a desigualdade de tratamento jurídico dispensado”⁴¹⁵, isto é, possuam um vínculo de correlação/conexão lógica com a discriminação que se pretende conferir a determinada pessoa, coisa ou situação. Nos dizeres de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO: “...tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada”⁴¹⁶.

Acerca deste assunto, HUMBERTO ÁVILA ensina que: “...a aplicação da igualdade depende de um *critério diferenciador* e de um *fim* a ser alcançado. ...Em razão da necessária correspondência entre o critério e a finalidade que ele visa promover surge, por implicação lógica, a exigência de razoabilidade. O critério eleito pelo legislador, ademais de existente, deve ser congruente com a finalidade que ele visa realizar”⁴¹⁷. Para referido autor, a razoabilidade exige, “...em primeiro lugar, a recorrência a um suporte empírico existente na adoção de qualquer medida estatal”⁴¹⁸, e, “Em segundo lugar...uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada”⁴¹⁹, não havendo que se falar em discriminação sem respeito aos critérios de razoabilidade, pois “...a eficácia do princípio da igualdade (art. 5º, caput)... impede a utilização de critérios distintivos inadequados”⁴²⁰. E prossegue: “Diferenciar sem razão é violar o princípio da igualdade”⁴²¹.

A fim de ilustrar a questão que envolve a necessidade de pertinência do critério de discriminação com o fim justificador de sua utilização, HUMBERTO ÁVILA comenta a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI-MC n. 489, de Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 07/08/1991. Confira-se:

⁴¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo...**, *op. cit.*, p.37.

⁴¹⁶ Ibidem, p.38.

⁴¹⁷ O princípio da isonomia..., In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado...**, *op. cit.*, p.410.

⁴¹⁸ Ibidem, p.410.

⁴¹⁹ Ibidem, p.412.

⁴²⁰ Ibidem, p.413.

⁴²¹ Idem.

Uma lei estadual determinou que o período de trabalho de secretários de Estado deveria contar em dobro para efeitos de aposentadoria. Levada a questão a julgamento, afirmou-se que não há razoabilidade em se considerar que o tempo de serviço de um secretário de Estado deva valer em dobro que os demais servidores. Trata-se de discriminação arbitrária ou aleatória. Em virtude disso, a distinção foi considerada inválida, pois a instituição de distinção sem causa concreta viola o princípio da igualdade⁴²².

A análise do referido exemplo demonstra que, de fato, "...o critério escolhido (ser secretário de Estado) não mantinha qualquer relação com a finalidade buscada (garantir meios de subsistência após a aposentadoria)"⁴²³, razão pela qual a Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade do texto legal impugnado.

Finalmente, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO destaca que não basta a existência de uma diferença e de uma justificativa razoável (=pertinência entre o fator de discriminação e o tratamento jurídico desigual que se pretende dispensar) para o estabelecimento de uma desigualdade jurídica de tratamento. É necessário, também, que a pretensão de se estabelecer um tratamento desigual esteja em conformidade com os valores resguardados pela Constituição, ou "...que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público"⁴²⁴.

Significa dizer que distinções de tratamento somente serão admitidas quando prestigiarem valores protegidos pela Constituição, sendo vedado qualquer tratamento desigual que implique em violação a qualquer disposição constitucional.

Feitas estas considerações acerca do princípio da igualdade, passa-se a demonstrar sua aplicabilidade ao Direito Tributário, especialmente em razão da positivação, na Constituição Federal de 1988, do princípio da igualdade tributária.

⁴²² Ibidem, p.412.

⁴²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade**..., *op. cit.*, p.46.

⁴²⁴ **O conteúdo**..., *op. cit.*, p.41.

3.2.3. Princípio da igualdade tributária.

O princípio da igualdade em matéria de tributação está positivado no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988, de onde se observa a proibição, às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de instituírem: “...tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

As premissas lançadas no item precedente, que tratou a respeito do princípio *genérico* da igualdade (art. 5º, *caput*, da Constituição), aplicam-se, integralmente, à igualdade tributária: seus destinatários são os poderes Legislativo e Judiciário, e ao sujeito passivo da obrigação tributária garante-se uma igualdade tanto no sentido formal (=perante a lei), como no sentido material (=na lei).

Significa dizer, portanto, que quando a Constituição determina a impossibilidade de tratamento desigual para pessoas que se encontram na mesma situação, garante-se a igualdade em seu sentido formal, ou seja, a igualdade *perante a lei*, que se traduz na seguinte ideia: aplicação da lei tributária de maneira uniforme e isonômica a sujeitos passivos iguais, não se admitindo quaisquer privilégios entre estas pessoas.

KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, ao tratarem a respeito da eficácia do princípio da igualdade tributária *perante a lei*, consignaram que: “A regra da igualdade obriga para o Direito Tributário, que os sujeitos passivos sejam por uma lei tributária jurídica e factualmente onerados da mesma maneira”⁴²⁵. Esta noção acerca do princípio em análise está intimamente ligada à concepção clássica de Estado Liberal, e que, conforme as lições de VICTOR UCKMAR, “...consiste em a lei dever ser igual para todos que se encontrem em situações idênticas, e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam a favor de um, aquilo que é imposto a outros, em idênticas circunstâncias”⁴²⁶.

⁴²⁵ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p.192.

⁴²⁶ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p.56.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER, ao tratar a respeito do princípio da igualdade tributária *perante a lei*, destaca que:

A lei que contenha uma imposição tributária deve ser dirigida e aplicada a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação, da mesma maneira e com a mesma intensidade. Aqueles que estiverem na mesma situação jurídica devem necessariamente receber o mesmo tratamento tributário. O tributo, mesmo que criado por lei, editada pela pessoa política competente, não pode alcançar apenas alguns contribuintes, beneficiando, injustificadamente, outros que estejam nas mesmas condições⁴²⁷.

Como se pode observar, decorre do princípio da igualdade formal (=perante a lei) a necessidade de aplicação isonômica da lei para pessoas que se encontram na mesma situação. Contudo, como já dito, não se fala aqui numa igualdade absoluta, ou numérica, já que existem categorias de sujeitos passivos que são diferentes entre si, razão pela qual o tratamento a eles dispensado deverá ser desigual.

Portanto, para que se confira, no plano concreto, eficácia plena ao princípio da igualdade tributária, deverá o legislador eleger critérios de discriminação para tratar os iguais de maneira igual, e os desiguais de maneira desigual, desde que se respeite a igualdade em seu sentido material, ou *na lei*, que, conforme FONROUGE, “...permite a formação de distinções ou categorias sempre que estas sejam razoáveis, com exclusão de toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas”⁴²⁸.

A igualdade formal (=perante a lei) exige tratamento isonômico para coisas iguais; e para que se determine o que é igual, e o que é desigual, deve-se levar em conta a igualdade material (=na lei), que “...es decir paridad de trato, excluyendo beneficios indebidos o discriminaciones arbitrarias...”⁴²⁹.

Quais são, todavia, os critérios legítimos de discriminação que o legislador está autorizado a utilizar para, em matéria de tributação, tratar os contribuintes de maneira desigual?

⁴²⁷ **Eficácia...**, *op. cit.*, p.62.

⁴²⁸ FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Tradução: Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973, p.56.

⁴²⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El principio...**, *op. cit.*, p.131.

A resposta a tal questionamento deve partir, como não poderia deixar de ser, da análise do texto constitucional, pois, como bem observado por PAULINO JACQUES, “É nos textos das Constituições que o jurista deve buscar os elementos integrativos do conceito de igualdade jurídica, porque, fora deles, se embrenhará numa floresta inextrincável de indagações, quase sempre, infrutíferas”⁴³⁰.

Da leitura do já mencionado art. 5º, *caput*, da CF/88, extrai-se a existência de alguns critérios de discriminação cuja utilização foi expressamente vedada pelo constituinte originário. Fala-se, aqui, da proibição de “...distinção de qualquer natureza...”, como, por exemplo, em razão do sexo⁴³¹, cor ou religião. Ainda, no que diz respeito ao princípio da igualdade tributária, extrai-se, a partir da leitura do art. 150, II, da Constituição, a vedação de tratamento discriminatório “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”⁴³².

⁴³⁰ JACQUES, Paulino. **Da Igualdade Perante a Lei: Fundamento, conceito e conteúdo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p.89.

⁴³¹ Reforça a ideia de que não se pode conferir tratamento privilegiado a homens, ou a mulheres, em virtude do disposto no inciso I, do art. 5º, da CF/88, *in verbis*: “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”.

⁴³² HUGO DE BRITO MACHADO observa que: “*Todos sabem que a regra do art. 150, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração*”. (**Os princípios...**, *op. cit.*, p.66) Sabe-se que, sob a égide da Constituição de 1967, estas pessoas não submetiam ao imposto de renda as ajudas de custo e as diárias pagas pelos cofres públicos, como bem explica SACHA CALMON NAVARRO COELHO: “*Durante os regimes militares, para evitar aumentos nominais de vencimentos, os governos instituíram e toleraram pagas a militares, administradores, parlamentares e juízes que se caracterizavam como ajudas de custo (jetons, verbas de representação, ajudas para moradia, transporte et caterva). Por outro lado, as espertar lamúrdias do setor primário da economia (agropecuária, em especial) induziram o governo a uma tributação privilegiante do setor, e o lobby dos grandes investidores continuamente mostrou o mercado financeiro como louça chinesa, infensa aos trancos da tributação, especialmente as bolsas de valores. Desejosos de submeter tais segmentos a uma tributação geral pelo imposto de renda, os constituintes pesaram a mão ao redigir o princípio da igualdade da tributação, atingindo o próprio Poder Legislativo (depois se deram aumentos compensatórios...)*”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.240) Infere-se, portanto, que, de fato, após a Constituição de 1988, militares, parlamentares e magistrados não mais tiveram quaisquer benefícios relativos ao imposto de renda, pela simples função ou cargo exercidos, situação esta, inclusive, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, que, quando do julgamento do RE n. 236.881-1-RS, da Relatoria do Min. Maurício Corrêa, assim decidiu: “O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o §1º do artigo 34 do ADCT-CF/88. Consequência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. recurso extraordinário não

Importante ressaltar que a proibição relacionada à utilização dos critérios antes mencionados (sexo, cor, religião, ocupação profissional etc.) não é, como pode parecer à primeira vista, absoluta. Pelo contrário, há situações em que, por exemplo, o sexo é característica determinante do *discrímen*, de modo a se tornar possível (e inclusive necessário) que se confira tratamento diferenciado a homens e a mulheres. Nesse sentido, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO ensina que: “...nada obsta que sejam admitidas apenas mulheres – desequiparação em razão do sexo – a concursos para preenchimento de cargo de ‘polícia feminina’”⁴³³.

Portanto, embora de extrema relevância, não cabe buscar nestes critérios aquilo que CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO chamou de “...barreira insuperável ditada pelo princípio da igualdade”⁴³⁴. Uma interpretação sistemática e teleológica da constituição leva o intérprete à conclusão de que o que não se pode admitir são distinções arbitrárias e destituídas de fundamento razoável.

Convém relembrar, neste ponto, as considerações já lançadas no item precedente: o critério de *discrímen* eleito pelo legislador deverá, necessariamente, sob pena de violação ao princípio da igualdade material, ou *na lei*, ter conexão lógica com o fim que se pretende alcançar com a discriminação entre as pessoas, coisas ou situações. Não se admite, como já dito, a eleição de critérios de distinção inadequados, ou desarrazoados.

Nessa linha de pensamento, pode-se questionar se, no Direito Tributário, é possível o estabelecimento de diferenças tributárias em razão, por exemplo, do sexo, cor ou religião das pessoas. Seria razoável que, numa situação hipotética, mulheres pagassem mais impostos que os homens, ou vice-versa, ou que negros fossem beneficiários de incentivos fiscais, em detrimento dos brancos, que seriam submetidos a uma tributação mais gravosa? Ainda: existe alguma lógica, ou razoabilidade, em se conferir tratamento tributário diferenciado para católicos e protestantes?

conhecido” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 236881, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 22/12/2011).

⁴³³ O conteúdo..., *op. cit.*, p.17.

⁴³⁴ *Ibidem*, p.15.

A resposta, evidentemente, é negativa. Isso porque, no Direito Tributário, o critério de *discrímen* permitido pela Constituição Federal é, por excelência, a capacidade contributiva: aqueles que manifestarem uma maior aptidão para contribuir com as despesas públicas, ou seja, que manifestarem maiores índices de riqueza, pagarão mais tributos do que aqueles que manifestarem um menor índice de riqueza.

De fato, é necessário tratar de maneira desigual contribuintes que se encontrem em situações desiguais, sendo justo que, para a estipulação do critério diferenciador, se leve em conta as manifestações de riqueza das pessoas. Não é por outro motivo que ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA defende que:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza⁴³⁵.

No mesmo sentido são os ensinamentos de JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA:

Todos são iguais perante a lei no momento de implantar os tributos. Mas, naturalmente, a igualdade exige um tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais. Quanto maior é a riqueza de um indivíduo, maior sua capacidade econômica, maior deverá ser a quantidade com a qual terá que contribuir para o sustento dos ônus públicos. Só assim são suportados por igual os ônus tributários. Só assim estes ônus são igualmente gravosos para os distintos contribuintes⁴³⁶.

Em outras palavras: no direito tributário, a Constituição Federal permite a concessão de tratamento diferenciado em razão da capacidade contributiva do indivíduo, de modo que, em linhas gerais, pode-se dizer que quem manifesta maior índice de riqueza, deve pagar uma quantia maior, a título de

⁴³⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.96.

⁴³⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: Teoria Geral do Tributo**. Tradução: Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2007, p.23.

tributo; quem manifesta menos, deverá ser tratado de maneira diferente, já que deverá fazer frente às despesas públicas com uma parcela menor de sua riqueza; finalmente, aquele que não possui capacidade contributiva, ou seja, que não tem condições de arcar com uma parcela dos gastos públicos, sem que isso implique em prejuízo à sua própria subsistência e de sua família, deverá ser tratado de maneira diferente em relação aos demais, já que nada deverá recolher, aos cofres públicos, a título de tributo.

A necessidade de se levar em conta a capacidade contributiva como fator de discriminação é extraída a partir da leitura do art. 145, §1º, da CF/88, cuja redação é a seguinte:

Art. 145. ... §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como se vê, a graduação dos impostos, diz a Constituição, não será feita em razão do sexo, cor, religião ou atividade econômica exercida pela pessoa, mas sim em razão da capacidade contributiva (que, para fins de interpretação do art. 145, §1º, da Constituição, é conceito equivalente ao de capacidade econômica). Este é o legítimo critério de discriminação, autorizado pela Constituição Federal, para que se confira tratamento diferenciado aos sujeitos passivos de obrigações tributárias. É nele em que se verifica a existência de uma conexão lógica entre o fator de discriminação (=capacidade contributiva; manifestação de riqueza apta a ser tributada) e o fim que se pretende alcançar com a discriminação (=justiça fiscal, ou distribuição igualitária da carga tributária, que consiste na tributação apenas daqueles que manifestarem índices de riqueza superiores ao mínimo existencial, exigindo-se uma colaboração em maior proporção daquele que manifestar um maior índice de riqueza, e uma colaboração em menor grau daquele que demonstrar uma menor condição econômica de contribuir perante as despesas públicas).

Sobre a capacidade contributiva como critério de discriminação em matéria tributária, especialmente no que diz respeito aos impostos, vale mencionar as lições de HUMBERTO ÁVILA:

Quando os impostos possuírem uma justificação e uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, e o ordenamento constitucional permitir a eleição desse critério, será o *princípio da capacidade contributiva* a medida de diferenciação entre os contribuintes. O §1º do art. 145 da Constituição determina que os impostos “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Importa dizer: o critério de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: *a imposição deve corresponder à capacidade contributiva*. Fala-se, por isso, em *fim interno*⁴³⁷.

No mesmo sentido é a opinião de MARCIANO SEABRA DE GODOI:

Para nós, o conceito de capacidade contributiva supõe a prevalência maior e anterior do princípio da igualdade. Jogados por terra os fatores discriminatórios que pautavam a distribuição do ônus tributário no Antigo Regime, o liberalismo encontrou na capacidade contributiva um critério que, ao repartir igualmente os sacrifícios gerados pelo pagamento de tributos, realizava satisfatoriamente a máxima de que todos são iguais perante a lei (entendida como endereçada também ao legislador, claro está)⁴³⁸.

O fato de a capacidade contributiva ser considerada parâmetro para efetivação do princípio da igualdade tributária, é, também, reconhecida por LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI:

Em matéria tributária, há um parâmetro (entre nós, objeto de expresse acolhimento constitucional, para se aplicar a máxima de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente aos desiguais. O critério de desigualação acolhido pela Constituição é a *capacidade contributiva*: é o critério de valor objetivo constitucionalmente relevante. *Igualdade tributária significa igualdade em condições iguais de capacidade contributiva e desigualdade em condições desiguais de capacidade contributiva*. Este, em se tratando de tributação, o critério material do juízo de valor sobre a relação de igualdade ou desigualdade.

No direito tributário, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são irmãos siameses: um confere o conteúdo ao outro. Por isto, quando não previsto constitucionalmente o

⁴³⁷ O princípio..., In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado...**, op. cit., p.415-416.

⁴³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p.191.

princípio da capacidade contributiva, os respectivos tribunais constitucionais puderam-no derivar do princípio da igualdade⁴³⁹.

FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, ao tratar a respeito da relação entre igualdade e capacidade contributiva, assevera que:

Com efeito, o constituinte, ao dizer que os impostos serão graduados “segundo a” capacidade econômica do contribuinte, deixa evidente que a capacidade econômica é, em nosso direito, critério de comparação para fins de verificação da igualdade. Incidindo o tributo igualmente entre contribuintes com capacidades contributivas diferentes, haverá quebra da isonomia. Da mesma forma, incidindo o tributo diferentemente entre contribuintes de igual capacidade contributiva, haverá quebra da isonomia. Assim, proíbem-se distinções arbitrárias, consideradas tais as que não se baseiem na capacidade contributiva. Exige-se, portanto, igualdade de tributos a iguais capacidades contributivas⁴⁴⁰.

A doutrina estrangeira tem destacado a importância do princípio da capacidade contributiva como parâmetro para atribuição de tratamento desigual entre contribuintes. Ao tratar a respeito do princípio da igualdade em matéria tributária, RAMÓN VALDÉS COSTA consignou que:

Hay diferencias cuantitativas de cargas tributarias que no violan el principio, sino que, al contrario, tienen como finalidad aplicarlo en una forma racional y justa; es el caso de la graduación de la carga en función del principio de la capacidad contributiva, el que con distintas denominaciones, es inherente a los sistemas democráticos desde el siglo XVIII ... y ha sido recogido y desarrollado en las más avanzadas constituciones contemporáneas. Se podrán plantear dificultades para concretar el principio ..., pero mientras esas dificultades sean resueltas sobre la base de los criterios de razonabilidad – como han sostenido las

⁴³⁹ **Proibição...**, *op. cit.*, p.130-131. O autor em questão demonstra que em países como Argentina e Alemanha, em que não há previsão expressa acerca da capacidade contributiva, os Tribunais Constitucionais reconheceram que sua existência, implícita no ordenamento jurídico, decorre do princípio da igualdade. Nesse sentido, menciona, o autor, na Argentina, o seguinte julgado: “Ana Masotti de Busso c. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 207:270 (1947); já na Alemanha, faz-se menção a artigo de PALAO TABOADA, cujo título é “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” (In: **Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro**, vol. II. Madrid: Editorial Tecnos, 1976, p.423), onde se trata a respeito da doutrina alemã que reconhece que o princípio da capacidade contributiva está implícito no princípio da igualdade – KLEIN, *Gleichheitssatz und Steuerrecht*, p.208 e seguintes; PRASS, *Die gerichtliche Kontrollfähigkeit der steuerlichen Gerechtigkeit*, p. 150 e seguintes. (Ibidem, p.130).

⁴⁴⁰ **O princípio...**, *op. cit.*, p.211.

cortes supremas de la Argentina y el Uruguay –, esas diferencias son totalmente legítimas⁴⁴¹.

VICTOR UCKMAR, ao discorrer a respeito da íntima ligação existente entre o princípio da igualdade e da capacidade contributiva (já que este último dá efetividade ao primeiro), expõe que: “...a fórmula da capacidade contributiva tem um significado mais alto e importante na medida em que reafirma ‘o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade’⁴⁴².”

Finalmente, por sintetizar toda a ideia que se pretendeu demonstrar nas linhas anteriores, merecem destaque as palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS, que, ao tratar a respeito do primado da igualdade em matéria de tributação, afirmou que:

Assim, repetindo a velha fórmula aristotélica, podemos dizer que o princípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. Mas a comparação do que é igual ou desigual implica um critério ou um termo de comparação (*tertium comparationis*). E este é identificado com a idéia de capacidade contributiva, a qual, de algum modo, remonta ao pensamento da antiguidade clássica e tem expressão na própria Bíblia.

Pois bem, o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical). O que significa, como já referimos, que a exigência da tributação em conformidade com a capacidade contributiva mais não é do que uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos, pelo que concordamos com K. TIPKE que, ao contestar o preceito proposto por U. H. SCHNEIDER para integrar a Lei Fundamental Alemã (“a tributação realiza-se de acordo com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva individual”), justamente observa que o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva não se justapõem cumulativamente, constituindo antes o princípio da capacidade contributiva o critério de

⁴⁴¹ **Instituciones...**, *op. cit.*, p.404.

⁴⁴² **Princípios Comuns...**, *op. cit.*, p.70.

comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação⁴⁴³.

Inferese, portanto, que, no âmbito do Direito Tributário, e especialmente no que diz respeito aos impostos, a capacidade contributiva é principal critério de *discrímen* autorizado pela Constituição para tratar os contribuintes de maneira desigual⁴⁴⁴.

Pois bem. Como visto, o princípio da igualdade deve ser entendido em seu sentido formal (=perante a lei), como garantia de que a lei será aplicada de maneira isonômica a todas as pessoas que se encontrarem na mesma situação (=que manifestarem semelhante capacidade contributiva). Concomitantemente, o princípio em questão deve ser interpretado em seu sentido material (=na lei), que veda ao legislador a concessão de *privilégios odiosos*⁴⁴⁵, ou a discriminação abusiva entre os sujeitos passivos.

Contudo, há que se destacar que a doutrina trata, ainda, de um terceiro sentido do princípio da igualdade, que está relacionado com a necessidade de o legislador garantir aos cidadãos a igualdade de oportunidades, atuando, de maneira positiva, no sentido de conferir tratamento diferenciado a determinadas pessoas em razão das desigualdades que se apresentam num determinado

⁴⁴³ O Dever..., *op. cit.*, p.443-444.

⁴⁴⁴ Importante destacar que, embora a capacidade contributiva se trate de um importantíssimo critério de discriminação e comparação, não é o único. Nesse sentido, vale destacar as lições de MARCIANO SEABRA DE GODOI: “A própria Constituição define em seu texto hipóteses de *discrímens* descolados da capacidade econômica dos contribuintes, como as imunidades garantidoras de valores como a liberdade religiosa, a liberdade de pensamento, a liberdade de expressão, a convivência harmônica entre as pessoas políticas da federação etc., e as destinadas a dotar a economia nacional de maior competitividade no mercado exterior. Seria absurdo imaginar que tais imunidades, especialmente aquelas ligadas a direitos humanos e garantidoras de uma esfera de liberdade intocável pelo Estado, violassem a igualdade porque contrárias ao princípio da capacidade contributiva. Outras hipóteses de *extrafiscalidades* decorrentes da própria Constituição são a licença para concessão de incentivos fiscais regionais, garantidora da busca de um desenvolvimento equilibrado entre as diversas regiões do país, e a licença para dotar a tributação do patrimônio imóvel urbano e rural de natureza punitiva, em implementação de sua utilização mais racional e de uma distribuição mais igualitária de riqueza nacional, realizando o valor não da igualdade de tratamento na lei, mas da igualdade de resultados ou de oportunidades através da lei”. (Justiça..., *op. cit.*, p.191).

⁴⁴⁵ Segundo RICARDO LOBO TORRES: “*Privilégio odioso* é a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum, sem justificativa razoável. Do ponto de vista fiscal odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções ou incentivos, tudo em razão de diferenças subjetivas, afastadas dos princípios de justiça ou da segurança jurídica. A concessão de privilégio odioso ofende a liberdade relativa a terceiros, que ficam obrigados ao desembolso do tributo de que o detentor do privilégio foi dispensado: alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem. Em vista disso os privilégios odiosos são proibidos pela CF, explícita ou implicitamente...” (Tratado..., vol. III, ..., *op. cit.*, p.357).

contexto social. Fala-se, aqui, de uma intervenção estatal para garantir igualdade *por meio da lei*, também chamada de igualdade *pela lei*.

A respeito do tema, merecem destaque as palavras de RAMÓN VALDÉS COSTA:

Desde este punto de vista el principio de la igualdad pertenece al campo del derecho en general. Su fundamento está consustanciado con el concepto que se tenga respecto de las relaciones entre el Estado y el individuo, que en este caso se concreta en si el Estado debe observar una actitud prescindente ante la actual distribución de las riquezas, o intervenir para modificarla suprimiendo las desigualdades que se considera injustas. Es, pues, un problema que, a diferencia del principio de la igualdad *en la ley*, en su modalidad específica de *igualdad ante las cargas públicas*, no pertenece privativamente al derecho tributario. Es un problema de naturaleza política, que debe ser resuelto discrecionalmente por el legislador, según su concepción acerca de la justicia social, dentro del marco establecido por la Constitución⁴⁴⁶.

Extrai-se do conceito de igualdade *pela lei* que o legislador está autorizado a utilizar o tributo como instrumento de redistribuição de riqueza (e, assim, promover a igualdade de oportunidades), quando verificar a existência de desigualdades sociais, que, como se sabe, decorrem dos mais diversos fatores econômicos e políticos. Em outras palavras, trata-se de sentido do princípio da igualdade “...enquanto princípio que impõe discriminações positivas dirigidas à igualização (*rectius*, à diminuição da desigualdade) fáctica ou de resultados”⁴⁴⁷.

Nesse sentido, convém destacar os ensinamentos de GRIZIOTTI⁴⁴⁸:

A las circunstancias mencionadas que justifican la exención tributaria se añaden motivos de interés general sugeridos por

⁴⁴⁶ **Instituciones...**, *op. cit.*, p.410.

⁴⁴⁷ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, *op. cit.*, p.143.

Importante destacar que, para JOSÉ CASALTA NABAIS, o princípio da igualdade *pela lei* “...é mais uma decorrência do princípio do estado social (*Sozialstaat*) ou princípio da democracia económica, social ou cultural do que um aspecto ou segmento do princípio da igualdade”. Ainda, entre outros aspectos, o autor destaca que “...mesmo que fosse de integrar no princípio da igualdade o vector de que vimos falando, ainda assim não valeria este no concernente aos deveres fundamentais. É que, materializando-se estes no direito à igual repartição dos encargos públicos decorrentes da existência e funcionamento da comunidade, eles são deveres de *igualdade* – deveres de suportar tais encargos na proporção dos benefícios comunitários usufruíveis, e não deveres de *igualização*”. (**O Dever...**, *op. cit.*, p.143-145).

⁴⁴⁸ **Principios...**, *op. cit.*, p.179.

determinados fines económicos o sociales, que justifican, en interés del país, que algunas clases de contribuyentes no paguen impuesto, o lo paguen en menor cuantía que otras, con el fin de promover una industria nueva o que no se grave a determinadas clases de contribuyentes que necesitan aumentar su tenor de vida, su cultura o su potencialidad económica.

A Constituição de 1988 trata a respeito deste sentido do princípio da igualdade (=por meio da lei, ou pela lei) em seu art. 152, I, que diz respeito ao princípio da uniformidade geográfica. Confira-se a redação do referido dispositivo:

Art. 151. É vedado à União:

...

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; ...

Como se pode observar, o constituinte originário, ao mesmo tempo em que “...vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, em prejuízo dos demais”⁴⁴⁹, autorizou a concessão, por parte do legislador da União, de incentivos fiscais (=tratamento tributário diferenciado) a determinadas regiões do país, com o intuito de promover a igualdade de oportunidades entre regiões menos desenvolvidas economicamente com relação àquelas que, sabidamente, possuem melhores condições econômicas.

A Constituição prevê, também, em seu art. 146, III, alínea “d”, que caberá ao legislador complementar tratar a respeito da “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”, ficando evidente, aqui, a intenção do constituinte em promover a igualdade de oportunidades para as empresas de menor porte econômico.

⁴⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, op. cit., p.217.

Inferese-se, portanto, que a efetividade do princípio da igualdade em matéria de tributação pode ser observada, também, num sentido de igualdade *pela lei*, onde, ao contrário dos demais sentidos da igualdade (= *perante a lei*, e *na lei*) em que se verificam aspectos negativos (=impedimentos para se tratar, de maneira desigual, contribuintes que se encontram em situação equivalente – igualdade *perante a lei*, e impossibilidade de utilização de critérios de discriminação arbitrários – igualdade *na lei*), observa-se uma atuação positiva do Estado, no sentido de conferir igualdade de oportunidade aos indivíduos, concedendo, por exemplo, incentivos fiscais para regiões socioeconomicamente menos desenvolvidas.

3.2.4. Relação entre os princípios da igualdade tributária e “não-confisco”.

No que diz respeito à relação entre igualdade e “não-confisco”, pode-se dizer que um tributo terá efeitos confiscatórios quando, em decorrência do desrespeito ao princípio da isonomia, se verificar uma imposição tributária insuportável para um ou mais indivíduos tratados de maneira desigual com relação a outros⁴⁵⁰.

Nesse sentido, caso o legislador escolha, para fins de graduação do ônus tributário, critério diverso daqueles autorizados pela Constituição Federal (dentre os quais merece destaque aquele que diz respeito à capacidade contributiva), a exação será inconstitucional, tendo em vista a violação ao princípio da igualdade. Além disso, se este tributo houver ocasionado um ônus excessivo a determinado grupo de indivíduos, ele será inconstitucional, também, em razão da violação ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco.

KARINA PAWLOWSKY, ao tratar a respeito da relação entre “não-confisco” tributário e igualdade, consigna que:

⁴⁵⁰ Conforme as lições de GRIZIOTTI, “Si los ciudadanos deben ser gravados igualmente, encontrándose en las mismas condiciones de capacidad contributiva, no se debe gravar a los nos con un solo impuesto y a los otros con dos o más”. (**Principios...**, *op. cit.*, p.181). Neste caso, poderá haver a violação ao princípio da igualdade e, também, àquele que proíbe tributos com efeito de confisco, se estes “dois ou mais” impostos, cobrados de “outros”, se configurarem excessivos ao ponto de inviabilizar, ou desestimular, o exercício dos direitos de liberdade.

Sobre as relações entre o princípio da igualdade e o princípio que veda o efeito de confisco dos tributos, é lícito dizer que a aferição do exagero quantitativo de um tributo pode ser feita, em grande medida, por meio da verificação da incidência da mesma figura tributária, em montantes diferentes, para contribuintes, porém, que se encontram na mesma situação econômica. Se a diferença de tratamento não for razoável e o contribuinte atingido pela tributação mais gravosa estiver pagando tributo desarrazoado, haverá lesão não apenas ao princípio da igualdade, como ao que veda o efeito de confisco. Assim, o tributo que viola a igualdade, no sentido de gravar pessoas com a mesma capacidade contributiva de modo diferente, atingindo mais intensamente uma do que a outra, representará lesão ao princípio que veda o efeito de confisco caso seja exacerbada⁴⁵¹.

Portanto, diferenças arbitrárias que ocasionem exigências fiscais exageradas implicam dupla violação à Constituição: afronta-se a isonomia e, também, em razão do elevado encargo tributário imposto a uma parcela de sujeitos passivos considerados desiguais, o princípio do “não-confisco” tributário.

É importante repetir que nem sempre a violação ao princípio da igualdade implicará afronta à proibição relacionada à utilização de tributo com efeito de confisco. Isso porque, conforme já destacado no capítulo primeiro deste estudo, para que o efeito confiscatório se caracterize, é fundamental que o gravame tributário seja oneroso a ponto de prejudicar o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade.

Nesse sentido, pode-se dizer que, se um tributo for instituído com base em critérios ilegítimos de *discrímen* (como, por exemplo, cor, raça ou religião), e a exação não se configurar exacerbada a ponto de prejudicar o exercício dos direitos fundamentais do indivíduo, o tributo será, sim, inconstitucional, mas apenas em razão da gravíssima violação ao princípio da igualdade, não havendo que se falar, neste caso, em tributação com efeito de confisco. O efeito de confisco decorrente, também, da violação à igualdade, somente se caracterizará se o tributo for desigual e insuportável, seja por incidir sobre o mínimo existencial (aspecto qualitativo), seja por ultrapassar a capacidade contributiva do indivíduo (aspecto qualitativo e quantitativo).

Por outro lado, a violação ao princípio da proibição aos efeitos de confisco pode ocorrer independentemente de uma violação ao princípio da

⁴⁵¹ **A Utilização...**, *op. cit.*, p.101.

igualdade. Assim ocorreria se, numa situação hipotética, a lei tratasse de maneira igual pessoas que manifestassem a mesma capacidade contributiva, mas, por outro lado, submetesse estes mesmos indivíduos a uma tributação que prejudicasse o exercício dos direitos de propriedade e liberdade.

Desta forma, com razão LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, quando se manifesta no sentido de que:

Normalmente, a violação à igualdade implicará efeito confiscatório (*salvo a situação de exações desiguais, mas todas moderadas*), já por se exigir de um mais do que o outro em idêntica situação (ou seja, com idêntica capacidade contributiva). Mas a tributação poderá ser confiscatória (*por extremamente exacerbada*), mas igual, com o que o princípio da igualdade em si não seria atingido⁴⁵².

Portanto, o “não-confisco” tributário, no seu intuito de promover a construção e manutenção de um sistema tributário justo, trata-se de princípio que, muito embora com igualdade não se confunda, impõe diretrizes ao legislador para que, em respeito ao princípio da igualdade, não aplique distinções arbitrárias e desarrazoadas que, no plano concreto, ocasionem prejuízos ao exercício dos direitos fundamentais do sujeito passivo.

3.3. Capacidade Contributiva.

3.3.1. Considerações iniciais.

Conforme já mencionado no capítulo primeiro deste estudo, a manutenção da *res publica* depende da entrada de dinheiro aos cofres do Estado, que serão destinados ao pagamento das despesas necessárias para sua manutenção.

Tendo em vista que as receitas originárias (relembre-se: aquelas decorrentes da exploração do próprio patrimônio da pessoa pública) são insuficientes para fazer frente a estas despesas, torna-se necessária a chamada dos particulares para colaborarem com o financiamento dos gastos públicos.

⁴⁵² Proibição..., *op. cit.*, p.131.

Deste modo, todos os cidadãos são obrigados a destinar uma parcela de sua riqueza para o financiamento das despesas públicas, em prol de um interesse maior, que é o bem estar público. Destaque-se, ainda, que este dever é de solidariedade, o que significa dizer que todos, numa relação de cooperação e assistência recíprocas, sacrificam seus interesses individuais em prol da efetivação do interesse geral, sem receber, necessariamente, qualquer contraprestação direta por parte do Estado ou dos demais particulares.

Contudo, o Estado, no exercício da aptidão que lhe foi atribuída pela Constituição para impor ao particular o dever de levar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, não pode intervir de maneira arbitrária e desmedida no patrimônio do contribuinte. Pelo contrário, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, há que se levar em conta, para fins de tributação, fatos que revelem alguma forma de riqueza e, além disso, as condições que o sujeito passivo tem para arcar com as despesas públicas, de modo a jamais comprometer sua subsistência (e de sua família), ou submetê-lo a uma carga fiscal superior àquela capaz de ser suportada, tendo em conta sua situação particular.

Portanto, se o dever de pagar tributos é de solidariedade, deve-se, também, levar em conta a aptidão que a pessoa tem para arcar com uma parcela das despesas públicas⁴⁵³, ou seja, a capacidade que ele, sujeito passivo de uma obrigação tributária, tem para colaborar com o financiamento da máquina estatal.

⁴⁵³ FRANCESCO MOSCHETTI destaca a íntima relação entre solidariedade e capacidade contributiva. Confira-se: “Solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade. No âmbito das relações solidárias, o fundamental critério de justiça se sintetiza na fórmula “de cada um segundo a capacidade, a cada um segundo as necessidades”. E já a Corte de Cassação, ao propor ao Ministério pela Constituinte o princípio da capacidade contributiva, sublinhava como este exclui o critério concorrente – conhecido em economia financeira e concretamente aplicada no sistema tributário – da correspondência entre prestação tributária e serviço público. De um lado, em consequência, a solidariedade requer – no plano tributário – o critério da repartição “em razão da capacidade contributiva”; de outro, a assunção de dito critério como princípio-base na repartição dos tributos, indica uma visão da relação entre os cidadãos e sociedade que não se baseia já no individualismo (dominante na época do Estatuto Albertino), senão em uma síntese daqueles ideais de liberdade e sociabilidade que é própria do solidarismo (o Estado é para o indivíduo, mas as potencialidades do indivíduo são o pressuposto de um dever de cooperação pelo interesse comum). (MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.284-285)

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, que possui a seguinte redação:

145... §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a *capacidade econômica* do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (destacamos)

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, a capacidade contributiva “...se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária [no caso, os impostos]”⁴⁵⁴. (esclarecemos nos colchetes). Em respeito a este princípio, portanto, “As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”⁴⁵⁵.

Deste modo, como observa ARMANDO ZURITA LEÃO, “O princípio da capacidade contributiva tem por objetivo legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos”⁴⁵⁶.

MARCELO SALDANHA ROHENKOHL assevera que, uma noção genérica de capacidade contributiva, com base nas lições da doutrina⁴⁵⁷, “...é associada à idéia de modulação do gravame de acordo com a riqueza do contribuinte, seus recursos financeiros”⁴⁵⁸.

A doutrina estrangeira também tem se manifestado nessa mesma linha de pensamento. Na Argentina, onde a capacidade contributiva, embora não

⁴⁵⁴ Curso..., *op. cit.*, p.95.

⁴⁵⁵ Ibidem, p.96.

⁴⁵⁶ LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: O Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p.17.

⁴⁵⁷ Aqui o autor faz menção a GERALDO ATALIBA, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, LUCIANO AMARO, HUGO DE BRITO MACHADO E MISABEL ABREU MACHADO DERZI.

⁴⁵⁸ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito: Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.160.

seja explícita, é considerada decorrente do primado da igualdade⁴⁵⁹, ALBERTO TARSIANO a define como:

...“aptitud” del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible⁴⁶⁰.

Para HÉCTOR VILLEGAS, “...la capacidad contributiva (*ability to pay* para los anglosajones) puede consistir en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”⁴⁶¹.

Na Espanha⁴⁶², SÁINZ DE BUJANDA se manifestou no sentido de que, “...la capacidad económica supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al

⁴⁵⁹ Nesse sentido, HÉCTOR VILLEGAS destaca que: “En cuanto a nuestro país, si bien la Constitución no menciona expresamente el principio, pensamos que la debida interpretación de sus cláusulas permite concluir en su inclusión implícita. Tenemos la ‘igualdad fiscal’ surgida de la fórmula ‘la igualdad es la base del impuesto’ (art. 16, *in fine*), aplicación específica de la ‘igualdad general’ derivada del párr. 2º del mismo artículo, que establece que ‘todos sus habitantes son iguales ante la ley’. A su vez, el sentido de esa ‘igualdad fiscal’ es equivalente a ‘capacidad contributiva’ (Luqui, *Las garantías constitucionales de los derechos del contribuyente*, LL, 142-891). Lo cierto es que la Constitución nacional, al referirse a los tributos, emplea una terminología que permite interpretar que la intención de los constituyentes fue que los tributos sean pagados equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos”. (Curso..., op. cit., p.260)

⁴⁶⁰ TARSITANO, Alberto. El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994, p.301.

⁴⁶¹ Curso..., op. cit., p.259. Ainda nas lições deste autor, o princípio da capacidade contributiva contém quatro implicâncias transcendentais, quais sejam: “a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición. b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado. c) No pueden seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente”. (Ibidem, p.263).

⁴⁶² O princípio da capacidade contributiva encontra previsão expressa no art. 31, n.1, cuja redação é a seguinte: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su *capacidad económica* mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. (destacamos)

pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales ineludibles del sujeto”⁴⁶³.

JOSE LUIS PEREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZALEZ destacam que o princípio da capacidade contributiva pode ser observado tanto num sentido “jurídico-positivo” como “ético-econômico”. Confira-se:

1.º *En el jurídico-positivo*: donde expresan que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente. Es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito...

2.º *En el ético-económico* (de justicia económica material). Aquí por capacidad contributiva se designa la aptitud *económica* del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, otro, la necesidad que de tales recursos tiene⁴⁶⁴.

Finalmente, na Itália, em que o princípio da capacidade contributiva é previsto no art. 53 ⁴⁶⁵, da Constituição, merecem destaque as lições de FRANCESCO MOSCHETTI, para quem “Capacidad contributiva ... es ... *aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución*”⁴⁶⁶.

Das lições ora apresentadas, infere-se que o princípio da capacidade contributiva, ao impor ao legislador a possibilidade de tributação apenas de riquezas idôneas e dentro das possibilidades dos cidadãos, trata-se de um verdadeiro limite ao exercício da competência tributária, como bem observou LUIGI RASTELLO, ao destacar que “A capacidade contributiva é um requisito do sujeito a quem recai o dever de contribuição”, que acaba se configurando “...como limite ao exercício do poder de tributar”⁴⁶⁷.

⁴⁶³ **Hacienda**, vol. III..., *op. cit.*, p.190.

⁴⁶⁴ AYALA, Jose Luis Perez de; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. Tomo I. 2.ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p.164.

⁴⁶⁵ “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività” (Todos são obrigados a contribuir com a despesa pública em razão da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado pelo critério da progressividade).

⁴⁶⁶ **El principio...**, *op. cit.*, p.277.

⁴⁶⁷ RASTELLO, Luigi. **Diritto Tributario: Principi Generali**. 4.ed. Firenze: CEDAM, 1994, p.351-352 - tradução nossa. No original (entre aspas): “La capacità contributiva è un requisito

3.3.2. Capacidade contributiva e igualdade tributária.

Há que se relembrar que a capacidade contributiva possui íntima relação com o princípio da igualdade. Nesse sentido, merecem destaque as lições de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

Todos devem contribuir, na medida de sua capacidade, para satisfação dos encargos públicos. Necessariamente a tributação deve obedecer a uma relação comutativa direta ou indireta com benefícios sociais. Discriminações tributárias, enquanto impliquem num tratamento privilegiado ou de favorecimento de determinadas pessoas, não as tolera o ordenamento constitucional brasileiro⁴⁶⁸.

MARCIANO SEABRA DE GODOI também é da opinião de que há, entre os princípios da capacidade contributiva e igualdade, uma íntima relação. Confira-se as palavras do referido autor:

Para nós, o conceito de capacidade contributiva supõe a prevalência maior e anterior do princípio da igualdade. Jogados por terra os fatores discriminatórios que pautavam a distribuição do ônus tributário no Antigo Regime, o liberalismo encontrou na capacidade contributiva um critério que, ao repartir igualmente os sacrifícios gerados pelo pagamento de tributos, realizava satisfatoriamente a máxima de que todos são iguais perante a lei (entendida como endereçada também ao legislador, claro está)⁴⁶⁹.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, ao defender que “O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade...”⁴⁷⁰, assevera que “A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”⁴⁷¹, pois, como já foi objeto de análise, a capacidade contributiva trata-se do principal critério de discrimen

del soggetto cui incombe il dovere di contribuzione”, que acaba se configurando “...come limiti all'esercizio della potestà tributaria”.

⁴⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p.51.

⁴⁶⁹ **Justiça...**, *op. cit.*, p.191.

⁴⁷⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p.96.

⁴⁷¹ *Ibidem*, p.99.

passível de ser utilizado pelo legislador para tratar os sujeitos passivos desiguais de maneira desigual.

KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA também deixa evidente esta relação entre capacidade contributiva e igualdade. Nas lições dos referidos autores:

...o princípio da capacidade contributiva significa: *todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos*. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto⁴⁷².

Deste modo, por se tratar de instrumento a favor da concretização da isonomia, a capacidade contributiva se apresenta como princípio intimamente relacionado à efetivação dos ideais de justiça fiscal. Com razão, portanto, MISABEL DERZI, quanto se manifestou no sentido de que “A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade”^{473/474}.

3.3.3. Capacidade contributiva, econômica e financeira.

Portanto, respeitar a capacidade contributiva é levar em consideração aquilo que, nas palavras de ALIOMAR BALEEIRO, se trata do “...conjunto de condições objetivas e subjetivas que indiciam alguém como apto a suportar

⁴⁷² **Justiça Fiscal...**, *op. cit.*, p.31.

⁴⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado (coord). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p.113.

⁴⁷⁴ Em suas notas de atualização à obra de ALIOMAR BALEEIRO, a mesma autora se manifestou no sentido de que “Universalmente a igualdade é aceita como regra de tratamento igual de direitos e deveres dos cidadãos. Ora, o tributo é um dever cuja característica é ser econômica, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se posta é puramente que esse dever seja idêntico para todos e importe em sacrifício igual a todos os cidadãos... Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade”. (**Limitações...**, *op. cit.*, p.536; 697).

uma parte na distribuição do custo dos serviços públicos”⁴⁷⁵. Ainda, nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em respeito ao princípio da capacidade contributiva o imposto “...tem que ser quantificado na medida exata em que possam ser suportados economicamente pelo contribuinte”⁴⁷⁶.

É importante destacar que, quando se trata de capacidade contributiva, os textos normativos (a exemplo do já mencionado art. 145, §1º, da CF/88), bem como a doutrina, comumente denominam este mesmo princípio de *capacidade econômica*. É o momento, portanto, de se tratar a respeito de três figuras que, a princípio, não se confundem, quais sejam: capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira.

A capacidade contributiva, como já visto nos parágrafos anteriores, consiste numa determinação ao legislador para que se leve em conta as manifestações de riqueza e condições que a pessoa tem para contribuir com as despesas públicas, sem que isso implique na impossibilidade de o sujeito passivo desenvolver “...sua existência digna (art. 1º), sua livre iniciativa (art. 170, caput), o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (arts. 5º, caput, e 170, II). O Poder Legislativo deve adotar decisões valorativas respeitando os bens e os direitos dos contribuintes”.⁴⁷⁷ É, vale repetir, “...la potencia económica del contribuyente”⁴⁷⁸, para, em cumprimento ao dever de solidariedade, contribuir com os gastos públicos.

Já capacidade econômica diz respeito à simples manifestação de riqueza por parte do indivíduo, seja pelo fato de possuir um bem (móvel ou imóvel), auferir renda (independentemente do seu valor) etc. Nas palavras de HUMBERTO EUSTÁQUIO CÉSAR MOTA FILHO, “...capacidade econômica é a aptidão, de ordem genérica, para produzir ou dispor de riqueza. Revela, ao menos, indícios de força econômica”⁴⁷⁹.

⁴⁷⁵ Ibidem, p.349.

⁴⁷⁶ Capacidade..., In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 147.

⁴⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.370.

⁴⁷⁸ MOSCHETTI, Francesco. **El principio...**, *op. cit.*, p.272.

⁴⁷⁹ MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.80.

Por fim, capacidade financeira nada mais é do que a condição que a pessoa tem de saldar suas dívidas, ou, nas palavras de MICAELA DOMINGUEZ DUTRA, a “...disponibilidade para a liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratados”⁴⁸⁰.

Da análise dos conceitos antes mencionados, verifica-se que uma pessoa pode ser detentora de capacidade econômica, o que não significa dizer que possuirá capacidade contributiva⁴⁸¹. Nesse sentido, auferir um salário mínimo, ao mês, trata-se de um fato revelador de capacidade econômica, mas não de capacidade contributiva, já que, certamente, a totalidade desta riqueza será destinada para o financiamento das despesas necessárias para a existência digna do indivíduo e de sua família (é o chamado “mínimo existencial”, que será objeto de análise neste estudo).

Por outro lado, quem possuir capacidade contributiva deverá, necessariamente, manifestar capacidade econômica, pois a capacidade contributiva pressupõe a tributação de fatos que envolvam conteúdo econômico, ou que correspondam àquilo que ALFREDO AUGUSTO BECKER denominou de “Fatos-signos presuntivos de renda ou capital”^{482/483}.

Finalmente, há que se destacar que o fato de o indivíduo possuir capacidade contributiva não significa dizer que possuirá capacidade financeira, pois, por exemplo, esta pessoa poderá auferir elevada renda mensal e, ao mesmo tempo, contrair dívidas mais elevadas ainda, de modo a não possuir condições financeiras para saldar os compromissos firmados com terceiros.

⁴⁸⁰ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p.29.

⁴⁸¹ HUMBERTO EUSTÁQUIO CÉSAR MOTA FILHO destaca que, conforme as lições de MISABEL DERZI, “...a capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado ‘é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família’”. (*Introdução...*, *op. cit.*, p.80)

⁴⁸² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.527.

⁴⁸³ FRANCESCO MOSCHETTI enfrentou a distinção existente entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Confira-se as lições do autor: “...la capacidad contributiva, aun presuponiendo la capacidad económica, no coincide totalmente con ella. Si bien es cierto que no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, también es cierto que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución. ... Un primer caso de no coincidencia entre los conceptos de capacidad económica y de capacidad contributiva se deduce de la exención del mínimo vital... Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución”. (*El principio...*, *op. cit.*, p.276-277).

Pois bem. Infere-se da leitura do já mencionado §1º, do art. 145, da Constituição, que o constituinte originário utilizou a expressão “capacidade econômica”, ao invés de capacidade contributiva, do que se poderia extrair, a partir de uma leitura apressada, que a Carta Magna teria autorizado a tributação de fatos meramente econômicos, situação que possibilitaria, em tese, a tributação do mínimo existencial, ou seja, daquela parcela de riqueza não reveladora de capacidade contributiva.

Tal raciocínio, contudo, não procede.

No Brasil, as expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”, para fins de interpretação do art. 145, §1º, da Constituição, são equivalentes, pois a Carta Magna, ao fazer referência à capacidade econômica, determinou ao legislador o dever de levar em consideração as condições econômicas do sujeito passivo de suportar o ônus tributário⁴⁸⁴.

Nesse sentido, FERNANDO AURELIO ZILVETI destaca que “...capacidade econômica do contribuinte é o mesmo que capacidade contributiva, envolvendo tanto as condições pessoais do contribuinte quanto a riqueza que possui, a fim de opor a obrigação de respeito a esse princípio”⁴⁸⁵, não sendo diverso o posicionamento de outros autores⁴⁸⁶, dentre os quais merece destaque ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, para quem:

...no Brasil, *capacidade contributiva* é o mesmo que *capacidade econômica*. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades⁴⁸⁷.

⁴⁸⁴ Tanto é assim que a Constituição faculta confere à administração tributária, resguardados os direitos individuais e nos exatos contornos da lei, a faculdade para identificar “...o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (§1º, art. 145, da CF/88).

⁴⁸⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.251.

⁴⁸⁶ Nesse sentido, MICAELA DOMINGUES DUTRA, valendo-se das lições de FERNANDO AURELIO ZILVETI e CARLOS ARAÚJO LEONETTI, assevera que “...não cabe, dentro do direito brasileiro, distinguir tais expressões, devendo ser elas reputadas idênticas, já que é nítida, no espírito da Carta de 1988, a preocupação que o constituinte teve com a situação do contribuinte, a possibilidade de ele arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado”. (**Capacidade...**, *op. cit.*, p.29).

⁴⁸⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p.113.

Portanto, no Brasil, capacidade econômica, tal qual prevista no §1º, do art. 145, da Constituição, é sinônimo de capacidade contributiva, que, como bem observa REGINA HELENA COSTA, possui conceito capaz de “...ser compreendido em dois sentidos distintos”, quais sejam, “...*capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva*...” e “...*capacidade contributiva relativa* ou *subjetiva*”⁴⁸⁸.

3.3.4. Capacidade contributiva absoluta e relativa.

A capacidade contributiva absoluta, ou objetiva, diz respeito à necessidade de o legislador, quando da criação do tributo, considerar como tributáveis apenas fatos que manifestem conteúdo econômico. Em outras palavras: pelo princípio da capacidade contributiva, em seu sentido objetivo, a manifestação de riqueza é requisito que confere, a princípio, legitimidade à imposição tributária.

Nesse sentido são os ensinamentos de REGINA HELENA COSTA:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricionariedade legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza⁴⁸⁹.

Assim, quando se fala em capacidade contributiva absoluta, deve-se analisar a hipótese de incidência da norma jurídica tributária, especificamente o seu critério material, a fim de certificar a existência de um fato com conteúdo econômico⁴⁹⁰.

⁴⁸⁸ **Princípio...**, *op. cit.*, p.27.

⁴⁸⁹ *Ibidem*, p.28.

⁴⁹⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ao tratar a respeito da necessidade de se respeitar a capacidade contributiva objetiva, ou seja, de se considerar como tributáveis apenas fatos que possuam algum conteúdo econômico, discorre a respeito de uma curiosa situação, vivenciada na Rússia Imperial. Confira-se: “Apenas a título de curiosidade histórica, não atendia ao princípio da capacidade contributiva o *imposto sobre a barba*, que Pedro, o Grande, instituiu na Rússia Imperial. Querendo abolir o uso de barbas, para que o país se ocidentalizasse também na maneira de vestir, e percebendo que as proibições legais eram insuficientes para extirpar hábitos centenários, criou um imposto altíssimo, que alcançava quem as quisesse conservar. Atíngidos em seu bolso, os russos, em sua grande maioria, cederam. Conta-se, porém, que

Por outro lado, a capacidade contributiva subjetiva, ou relativa, diz respeito ao dever de se levar em conta as condições pessoais do sujeito passivo, a fim de se verificar se o mesmo possui aptidão para levar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, sem que isso implique em sacrifício superior àquele passível de ser suportado.

Conforme os ensinamentos de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, capacidade contributiva subjetiva significa a parcela da riqueza:

...que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

Ora, é na preservação das necessidades de subsistência e na garantia do padrão de vida que se revelará o conteúdo isonômico do princípio da capacidade contributiva, pois, como se disse e se demonstrará, somente com sua tutela assegurada poder-se-á tratar desigualmente os desiguais⁴⁹¹.

Importante destacar que a capacidade contributiva subjetiva, ou relativa, pressupõe, necessariamente, a existência da capacidade contributiva objetiva, ou absoluta. Trata-se, portanto, de dois sentidos que se complementam: primeiro, deve o legislador, quando da criação do tributo, eleger fatos jurídicos que manifestem conteúdo econômico, já que, conforme os ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO, “A eleição de uma situação presuntiva de riqueza é pressuposto para a existência de um tributo”⁴⁹²; após, passa a ter eficácia o princípio da capacidade contributiva em seu sentido subjetivo, ou relativo, que funciona como verdadeiro critério de quantificação do tributo, que será medido de acordo com as situações particulares dos sujeitos passivos.

A Constituição Federal consagrou o princípio da capacidade contributiva em seu sentido absoluto. É nesse sentido, inclusive, que ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA trata a respeito do tema:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar,

muitos homens mandaram fazer barbas postiças (com fios das barbas naturais que haviam raspado), usando-as em determinadas situações (*si non è vero...*). (Curso..., *op. cit.*, p.102).

⁴⁹¹ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, 1998, p.57.

⁴⁹² FILHO, Marçal Justen. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.358.

legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.)⁴⁹³.

Contudo, há que se destacar que a capacidade contributiva, em seu sentido subjetivo, ou relativo, também é tutelada pela Constituição da República. De fato, a Carta Magna garante ao cidadão a preservação do mínimo existencial, que, conforme os ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES, corresponde a “...um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos...”⁴⁹⁴.

Exemplo evidente, em matéria tributária, de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em seu sentido subjetivo, diz respeito ao Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR).

O art. 153, §2º, I, da Constituição, dispõe que o Imposto de Renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

A progressividade, no imposto em questão, diz respeito à necessidade de o legislador estipular alíquotas que aumentem de acordo com o aumento da riqueza auferida pelo contribuinte, de modo que a pessoa que auferir maiores rendimentos deverá, no que diz respeito ao seu dever de solidariedade de arcar com as despesas públicas, contribuir com uma parcela maior de seu patrimônio, ao passo que aquele que manifestar menor índice de riqueza deverá, por outro lado, suportar um ônus menor.

Porém, a progressividade não se inicia a partir de qualquer valor auferido a título de riqueza nova. Isso porque há pessoas que, muito embora manifestem capacidade contributiva objetiva⁴⁹⁵ (p. ex.: ganhem, mensalmente, um *salário mínimo*), não demonstram capacidade contributiva no sentido

⁴⁹³ **Curso...**, *op. cit.*, p.99.

⁴⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.35.

⁴⁹⁵ Importante lembrar que, para fins de interpretação do §1º, do art. 145, da Constituição, capacidade contributiva e capacidade econômica são termos sinônimos.

subjetivo, ou seja, não têm condições de contribuir com as despesas públicas, sob pena de prejuízo de sua própria existência e de sua família.

Nestas situações, em que a pessoa obtém rendimentos que não ultrapassam os custos necessários para uma sobrevivência digna, nada haverá que se recolher, a título de imposto de renda, aos cofres da União, em respeito à capacidade contributiva em seu já mencionado sentido subjetivo, ou relativo.

A respeito deste assunto, merecem destaque as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

Com efeito, quem tem rendimentos mais expressivos deve ser proporcionalmente mais tributado, por via de IR, do que quem os tem menores. E não nos parece despropositado sustentar que quem tem poucos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver (digamos, ganha *salário mínimo*), está imune a tal tributação. Por quê? Simplesmente porque o assalariado mínimo, por força do que estatui a Constituição, ganha o mínimo indispensável (*mínimo vital*) para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não em capacidade econômica de suportar qualquer ônus tributário⁴⁹⁶.

Deste modo, correta a linha de pensamento de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que vê a progressividade de alíquotas, para fins de tributação pelo imposto de renda, como verdadeiro “...consecutário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico”⁴⁹⁷; devendo ser levado em conta que, para fins de preservação do mínimo existencial (garantido pela Constituição), é imperativo que o legislador da União, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, em seu sentido subjetivo, ou relativo, determine um limite quantitativo a partir do qual a progressividade de alíquotas passará a ser aplicada, o que significa dizer que, abaixo desse limite, estar-se-á na faixa do mínimo existencial, intributável pela via do imposto de renda, e que, acima dessa quantia, as alíquotas passarão a variar, em sentido progressivo, de acordo com o aumento do índice de riqueza manifestado pelo sujeito passivo⁴⁹⁸.

⁴⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.71.

⁴⁹⁷ Ibidem, p.72.

⁴⁹⁸ Não foi por outro motivo, a não ser o respeito à capacidade contributiva subjetiva, que a tabela progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física, a partir do exercício de 2011 (referente ao ano-calendário de 2010), prevê que as pessoas que vierem a auferir renda em valor inferior

Portanto, no que diz respeito à progressividade no imposto de renda, pode-se resumir a questão da seguinte maneira: as alíquotas do tributo aumentarão de acordo com o aumento da manifestação de riqueza do indivíduo, respeitado o mínimo existencial, que diz respeito à quantia mínima necessária para a sobrevivência da pessoa e de sua família, e que é intributável, por se levar em conta a ausência de capacidade contributiva subjetiva.

Com base nessas considerações, parece, com o máximo respeito, não ser de todo correto o entendimento no sentido de que “A capacidade contributiva à qual alude a Constituição...é objetiva...”⁴⁹⁹. É possível verificar, de um modo geral, sua aplicação isolada em determinadas situações, como, por exemplo, nos impostos que gravam a propriedade, seja territorial (urbana e rural), seja de veículos automotores (IPVA), posto que, nestas situações, pode-se aceitar que “...a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem”⁵⁰⁰, pouco importando se o contribuinte possui, ou não, capacidade financeira para adimplir o tributo devido ao Fisco⁵⁰¹.

Porém, existem outras situações em que, por determinação constitucional, o legislador deverá levar em conta, quando da criação do tributo, as condições particulares do contribuinte⁵⁰². Nestes casos, além da eleição, para a hipótese de incidência da norma tributária, de um fato presuntivo de riqueza (=capacidade contributiva objetiva), o ente detentor da competência

a R\$ 1.499,15 estarão isentas do pagamento do IR, pois, na visão do legislador, esta é a quantia mínima necessária para se garantir ao cidadão seu sustento e de sua família. Não há dúvidas de que quem auferir riqueza nova dentro deste limite manifesta capacidade contributiva objetiva, ou absoluta; porém, analisando a situação particular da pessoa, verifica-se a inexistência de capacidade contributiva subjetiva, ou relativa, razão pela qual este indivíduo nada terá que pagar a título de imposto de renda.

⁴⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, *op. cit.*, p 99.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p.100.

⁵⁰¹ Sobre o assunto, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma, categoricamente, que “Todos haverão de concordar comigo que não tem sentido dizer que alguém que ganhou de presente um automóvel da marca Mercedes-Benz, modelo do ano, tem que pagar menos IPVA porque é pobre. Não. Se esta pessoa não tem como pagar o IPVA incidente sobre seu veículo de luxo, deve, na pior das hipóteses, vendê-lo. Nunca, porém, ser dispensada do pagamento do IPVA, por falta de capacidade contributiva. Até porque capacidade contributiva ela tem, já que, como disse, a capacidade contributiva se revela no patrimônio como um todo considerado, e não apenas por meio do exame de conta bancária”. (*Idem*).

⁵⁰² A título exemplificativo, pode-se mencionar a isenção da taxa judiciária para as pessoas consideradas (por declaração própria) pobres, nos termos da lei; a imunidade do ITR, nos termos do art. 153, §4º, II, da Constituição, para os proprietários de pequenas glebas rurais que comprovarem não serem proprietários de outro bem imóvel; a já mencionada isenção do Imposto de Renda para as pessoas que auferirem riqueza nova até o limite previsto em lei etc.

tributária deverá, ao mesmo tempo e necessariamente, levar em consideração a situação econômica do sujeito passivo, pois somente assim é que será possível evitar a tributação sobre situações que, embora econômicas, não se enquadrem no conceito de capacidade contributiva⁵⁰³.

Deste modo, a capacidade contributiva a que alude a Constituição Federal de 1988 é, sempre, objetiva, e, em determinadas situações, será, necessariamente, objetiva e subjetiva, especialmente, nesta última hipótese, para se dar efetividade à imunidade do mínimo existencial⁵⁰⁴.

3.3.5. Considerações a respeito da expressão “sempre que possível”.

Finalmente, antes de se adentrar na relação entre proibição de tributos com efeitos confiscatórios e capacidade contributiva, são necessárias algumas breves considerações a respeito da expressão “sempre que possível”, prevista no art. 145, §1º, da Constituição Federal⁵⁰⁵.

Como se pode observar, o dispositivo em questão inicia com a expressão “sempre que possível”, o que poderia, a partir de uma leitura mais apressada, levar o intérprete à conclusão de que o princípio da capacidade contributiva aplica-se, apenas e tão somente, às situações que o legislador reputar possível.

Não é essa, porém, a *mens legis* passível de ser extraída do texto em questão.

Essa “confusão”, em termos de interpretação, a que o intérprete é levado, parece decorrer de pelo menos duas impropriedades: inicialmente, parece evidente que qualquer norma jurídica possui aplicabilidade apenas em situações possíveis, sendo, conforme as lições de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, “...efetivamente despropositado imaginar-se que uma

⁵⁰³ Fala-se, aqui, do mínimo existencial, cuja imunidade a tributos somente será respeitada quando levado em consideração a capacidade contributiva em seu sentido subjetivo.

⁵⁰⁴ Conforme as lições de FRANCESCO MOSCHETTI, a capacidade contributiva envolverá, sempre, as noções de objetividade e subjetividade tratadas neste estudo. Confira-se: “Para que el concurso a los gastos públicos se adecúe a la capacidad contributiva, es necesario no sólo gravar todos los recursos patrimoniales antes indicados, sino también tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente”. (**El principio...**, *op. cit.*, p.265).

⁵⁰⁵ O dispositivo em questão possui a seguinte redação inicial: “*Sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. (destacamos)

norma possa ser aplicada em situações em que sua observância e aplicação sejam irremediavelmente inviáveis”⁵⁰⁶; em segundo lugar, da forma como se apresenta, a expressão parece albergar tanto a questão do caráter pessoal dos impostos como a própria capacidade contributiva, quando, em verdade, diz respeito apenas e tão somente ao caráter pessoal dos tributos não vinculados.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ao tratar a respeito do tema, assevera que:

A oração “sempre que possível” só se deveria referir ao caráter pessoal dos tributos, visto que nem todos os tributos tem caráter pessoal. Para tanto, haveria necessidade de a frase ser colocada após a primeira oração, a saber:
“Os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados segundo...”⁵⁰⁷.

Nesse mesmo sentido, vale destacar as lições de BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

A ressalva, “sempre que possível”, diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando ao princípio da capacidade contributiva, que deve ser sempre observado quando da instituição de impostos, pena de estar a exação inquinada do vício insanável de inconstitucionalidade⁵⁰⁸.

Dizer que determinado imposto possui caráter pessoal significa afirmar que, pela sua própria natureza, é possível que se leve em conta as situações econômicas particulares do sujeito que arcará com o ônus tributário.

Nesse sentido são os ensinamentos de ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO:

O caráter pessoal dos impostos refere-se à aptidão de o imposto poder se relacionar à pessoa do sujeito passivo da obrigação, considerando-se sua condição econômica especial e levando-se em conta os indícios ou índices que melhor

⁵⁰⁶ **Eficácia...**, *op. cit.*, p.70.

⁵⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p.75.

⁵⁰⁸ **Eficácia...**, *op. cit.*, p.70.

valores esta situação. Imposto pessoal típico seria o imposto sobre a renda líquida da pessoa física⁵⁰⁹.

Contudo, nem todos os impostos possuem caráter pessoal. Há exações que, por sua própria natureza, não permitem a identificação do sujeito que arcará com o ônus tributário, como é o caso, por exemplo, do IPI e do ICMS, impostos ditos *indiretos*⁵¹⁰. De fato, nestes impostos, onde se verifica a repercussão econômica do tributo para o consumir final do produto (IPI) ou mercadoria (ICMS), não há que se falar em pessoalidade, pois o legislador tributário jamais saberá, exatamente, as condições econômicas individuais dos sujeitos que irão adquirir bens tributados pelos impostos em questão.

Portanto, o fato de o constituinte originário haver feito menção à expressão *sempre que possível* demonstra, como bem observado por JOSÉ MAURÍCIO CONTI, a intenção de se determinar ao legislador o dever de “...privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, embora reconhecendo não ser esta meta alcançável sempre, razão pela qual previu a possibilidade de

⁵⁰⁹ PACHECO, Angela Maria da Motta. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 300.

⁵¹⁰ A doutrina, de maneira geral, classifica os impostos em diretos e indiretos, classificação esta que pouco ou nada tem de jurídica, já que tem como ponto de partida a análise da pessoa que arcará com o custo de uma exação tributária, aspecto este eminentemente econômico, portanto. Os tributos ditos diretos são aqueles em que o contribuinte pratica o fato jurídico tributário, e, em razão disso, arca com o custo financeiro do tributo. Como exemplo, cita-se o imposto de renda, em que o contribuinte, ao auferir riqueza nova, deverá levar aos cofres públicos uma parcela desta riqueza, de modo que o ônus financeiro do tributo em questão é sentido pelo próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Outros exemplos de tributos diretos são os impostos que gravam a propriedade imobiliária, seja a territorial urbana (IPTU), seja a territorial rural (ITR); nestes casos, os contribuintes, ou seja, aqueles que detêm a propriedade de imóvel situado na zona urbana do município, ou na zona rural, deverão recolher, aos cofres públicos, determinada quantia em dinheiro a título de IPTU ou ITR, e arcarão, também, com o custo financeiro da exação tributária. Já os tributos indiretos são aqueles em que a pessoa que pratica o fato jurídico tributário não corresponde àquela que arcará com o ônus financeiro do tributo. Surge, aqui, a figura do “contribuinte de direito”, que realiza, no mundo fenomênico, a situação prevista na hipótese de incidência da norma jurídica tributária (no caso do ICMS, o comerciante); ao lado deste, verifica-se a figura denominada “contribuinte de fato”, que, muito embora não pratique o fato jurídico tributário, é quem acaba por suportar o encargo financeiro do tributo (ainda no exemplo do ICMS, fala-se, aqui, do consumidor final da mercadoria). Ao contrário dos tributos diretos, em que se verifica a existência de determinadas figuras tributárias (como, por exemplo, o Imposto de Renda) que admitem a análise da situação particular do contribuinte, nos tributos indiretos este caráter de pessoalidade é inexistente. E não poderia ser diferente, pois a própria natureza destes tributos, que admitem a repercussão de seu custo financeiro para uma terceira pessoa, impedem a aferição da situação individual daquele que suportará seu ônus financeiro (=“contribuinte de fato”). Por fim, vale ressaltar a impropriedade de se chamar o “contribuinte de fato” de contribuinte, pois esta pessoa, que nada mais é do que destinatária do ônus tributário, ou seja, não participa da relação jurídico-tributária, não se enquadra nos termos do art. 121, parágrafo único, I, que define “contribuinte” como o sujeito passivo que possui “...relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

exceções”⁵¹¹. E o privilégio para a criação dos impostos ditos “pessoais” se deve ao fato de que os mesmos tendem a “...a atingir melhor a justiça fiscal”⁵¹², pois a tributação, nestes casos, seria quantificada de acordo com a situação individual de cada sujeito passivo, prestigiando, assim, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, tanto em seu sentido objetivo como subjetivo.

De sorte destas verificações, há que se levar em conta que o princípio da capacidade contributiva deverá *sempre* ser aplicado, e não apenas nas situações em que o legislador entender possível⁵¹³.

Assim, qualquer que seja a espécie tributária⁵¹⁴, e qualquer que seja o destinatário final do tributo^{515/516}, o princípio da capacidade contributiva deverá

⁵¹¹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p.50.

⁵¹² Idem.

⁵¹³ Nesse sentido, vale destacar as lições de FERNANDO AURELIO ZILVETI, que defende ser imperativo o respeito ao princípio da capacidade contributiva, “...visto que a norma constitucional é auto-aplicável, inadmissível o poder discricionário. Há nessa expressão, uma ordem, de cumprimento obrigatório para o legislador ordinário, para o aplicador e para o judiciário. Segundo tal ordem, o Estado tem o dever de discriminar as condutas passíveis de carga fiscal, atender aos demais preceitos fundamentais, e garantir o respeito ao princípio da capacidade contributiva. O que a expressão ‘sempre que possível’ indica é que nem sempre, como parece óbvio, os impostos podem ser pessoais ou graduados. O respeito ao princípio da capacidade contributiva é obrigatório...” (**Princípios...**, *op. cit.*, p.254).

⁵¹⁴ Neste estudo, adota-se a linha de pensamento que defende a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria), conforme as lições de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, que se manifesta no sentido de que “É verdade que a capacidade contributiva tem aplicação mais ampla aos impostos porque estes gravam fatos da vida econômica privada que independem de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte, e, por isso, neles avulta o fator ‘riqueza do contribuinte’. Mas isso não justifica negar ao princípio eficácia quanto aos demais tributos...”. (**Direito Tributário: Capacidade Contributiva...**, *op. cit.*, p.82).

⁵¹⁵ JOSÉ MAURICIO CONTI, ao defender que “...todos os impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva”, inclui, neste rol os impostos ditos indiretos. (**Princípios...**, *op. cit.*, 1996, p.67-68).

⁵¹⁶ De fato, todos os tributos, inclusive os indiretos, devem respeitar a capacidade contributiva (pelo menos em seu sentido objetivo), sob pena de inconstitucionalidade.

Ao tratar a respeito do ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA identificou cinco hipóteses de incidência possíveis. Veja-se: “A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS”. (CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.37-38).

ser respeitado. Decorrencia disso é que serão “Inconstitucionais, portanto, os impostos que não revelam capacidade contributiva – o que se dá, como queriam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, sempre que sua base de cálculo não dimensiona ou mede um fato da vida econômica, ou seja, algo que revele ou signifique riqueza do contribuinte”⁵¹⁷.

3.3.6. Relação entre capacidade contributiva e “não-confisco”.

Feitas estas considerações a respeito da capacidade contributiva, passa-se a demonstrar a (íntima) relação que este princípio possui com a norma constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco.

O princípio do “não-confisco” trata-se, como já dito, de enunciado que proíbe a criação de tributos que, de tão gravosos, prejudiquem o exercício dos direitos fundamentais do cidadão, dentre os quais se destacam os direitos de propriedade e liberdade.

Analisando as cinco materialidades possíveis do ICMS, é possível identificar que todas, sem qualquer exceção, respeitam o princípio da capacidade contributiva, pois os fatos previstos nas hipóteses de incidência de cada uma das regras-matrizes “padrão”, extraídas a partir do texto constitucional, demonstram a existência de fatos que revelam conteúdo econômico. Assim, não há dúvidas que o princípio da capacidade contributiva, ainda que apenas em seu sentido absoluto, deve ser respeitado pelo legislador infraconstitucional, que não pode fugir da “regra-matriz padrão” prevista no texto constitucional.

Com relação ao IPI, imposto indireto, de competência da União, a situação não é diferente. Da leitura do art. 153, IV, da CF/88, é possível extrair a “regra-matriz padrão” deste imposto, cujo critério material consiste na realização de operações com produtos industrializados.

Ora, a realização de operações com produtos industrializados, em quaisquer das hipóteses previstas no art. 46, do Código Tributário Nacional, consiste na prática de um fato que revela conteúdo econômico, manifestado pelo valor do produto industrializado que é objeto de desembaraço aduaneiro (I), da saída do estabelecimento industrial (II), ou da arrematação em hasta pública (III – este, hoje, inexistente, como se verifica da atual legislação que trata a respeito do IPI). Não há dúvidas, portanto, que restou atendido (e não poderia deixar de ser diferente) o princípio da capacidade contributiva, em seu sentido absoluto, ou objetivo.

Com relação à capacidade contributiva em seu sentido subjetivo, muito embora seja inviável a verificação das condições individuais da pessoa que arcará com o ônus econômico do tributo, existem mecanismos, como a seletividade de alíquotas (aplicáveis ao IPI e ao ICMS, nos termos dos arts. 153, §3o, I, e 155, §2o, III, respectivamente), que possibilitam a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em seu sentido subjetivo. Nesse sentido são as lições de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, que, ao se referir aos impostos indiretos que gravam o consumo, assevera que “É verdade que não se pode saber quem é o contribuinte e qual a sua capacidade contributiva quando da incidência de um imposto sobre o consumo de determinado bem. Mas a utilização de determinados critérios, como a graduação de alíquotas segundo a essencialidade do produto, é perfeitamente válida no sentido de se presumir a capacidade econômica do sujeito passivo daquela obrigação tributária. Tanto o consumo como a riqueza, além da renda, são índices reveladores da capacidade contributiva e não devem ser desprezados”. (**Princípios...**, *op. cit.*, 1996, p.67).

⁵¹⁷ **Imposto...**, *op. cit.*, p.117.

E uma pergunta, que ainda não foi respondida, merece ser retomada: qual o momento em que uma exação fiscal adquire o indesejado efeito de confisco? A resposta parece estar intimamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva.

A partir do momento em que um tributo atingir determinada riqueza que não seja apta à tributação por *inexistência de capacidade contributiva* (fala-se, aqui, do mínimo existencial), o tributo será inconstitucional por violação ao princípio do “não-confisco”, que decorrerá, por sua vez, da violação à imunidade do mínimo existencial. Isso porque, ao se retirar qualquer quantia daquele “patrimônio” mínimo necessário para a subsistência do indivíduo e de sua família, estar-se-á prejudicando a própria existência digna destas pessoas, situação que viola, diretamente, um dos direitos de liberdade, que é o da dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, manifestada pelo indivíduo condições econômicas reveladoras de aptidão para contribuir com os gastos públicos, o tributo será inconstitucional quando *ultrapassar a capacidade contributiva* do sujeito passivo, já que, neste caso, a tributação, por se apresentar excessivamente onerosa, passa a desestimular, prejudicar, ou, ainda, numa situação extrema, inviabilizar o exercício dos direitos de propriedade e liberdade do cidadão.

Portanto, a capacidade contributiva apresenta-se como parâmetro para a identificação de um tributo com efeito de confisco: a tributação que incidir sobre riqueza que não represente capacidade contributiva, ou, que, por outro lado, ultrapassar essa capacidade econômica, terá efeito de confisco, se revelando, assim, inconstitucional, por afronta ao art. 150, IV, da Constituição da República.

MISABEL DERZI, ao tratar a respeito da relação entre capacidade contributiva e “não-confisco”, ensina que “...a capacidade econômica é pressuposto do princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco que tem um sentido amplo, vazando em termos absolutos e que garante o direito de propriedade e seus acréscimos inclusive por ordem sucessória”⁵¹⁸. Ainda, referida autora destaca que a aptidão para contribuir com as despesas públicas:

⁵¹⁸ **Construindo...**, *op. cit.*, p.110.

...só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda ou do patrimônio (art. 145, § 1º). Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade⁵¹⁹.

Dentre os autores que tratam a respeito da relação entre proibição de tributos com efeitos de confisco e capacidade contributiva^{520/521}, vale destacar as lições de JOSÉ MAURICIO CONTI:

O princípio constitucional que veda a tributação com efeito de confisco pode ser considerado como derivado da idéia de capacidade contributiva. Isto porque, ao assumir caráter confiscatório, o tributo estará atingindo valor que excede a capacidade contributiva. Poderá o indivíduo dispor de recursos com os quais tenha possibilidade de arcar com o ônus fiscal – ou seja, poderá ter capacidade econômica e mesmo financeira –, no entanto não terá capacidade contributiva, em razão da ilegitimidade de que se revestirá a imposição, que atinge seu direito de propriedade⁵²².

Esta mesma ideia é compartilhada por ESTEVÃO HORVATH, para quem “...o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva”⁵²³, bem como para MARCIANO SEABRA DE GODOI, que se manifesta no sentido de que “...o princípio da capacidade contributiva implica, por si só, respeito ao mínimo vital, individual e familiar, e *no respeito aos limites além dos quais o tributo passa a ter efeito confiscatório*”⁵²⁴ (destacamos).

Para AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE:

⁵¹⁹ Idem.

⁵²⁰ Para ARMANDO ZURITA LEÃO, “...a capacidade contributiva há de ser respeitada sempre, pois, caso contrário, a norma tributária transformar-se-ia em verdadeira autorização de confisco ou da tributação do mínimo existencial”. (**Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p.28).

⁵²¹ De acordo com a opinião de ARGOS GREGÓRIO, “confisco” seria “...a interceptação e posterior subtração não indenizatória do patrimônio privado pelo Poder Público. Difícil negar que a sua vedação (presente no art. 150 IV da CF/88) guarde estrita observância ao Princípio da Capacidade Contributiva. Ignorar este reflexo significa admitir como válidas as tentativas de compelir os contribuintes a participarem da cobertura dos gastos do Estado de maneira excedente às suas reais possibilidades”. (GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.121)

⁵²² **Princípios** ..., *op. cit.*, p.55.

⁵²³ **O princípio**..., *op. cit.*, p.67.

⁵²⁴ **Justiça**..., *op. cit.*, p.198.

...como decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva chega-se à vedação ao confisco. Não precisa haver qualquer disposição expressa a respeito. Infere-se do princípio da igualdade e do seu corolário ora em estudo. O confisco seria desproporcional à capacidade contributiva, seria o aniquilamento desta, o que violaria a graduação determinada pela Lei Maior⁵²⁵.

KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, ao afirmarem que “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva”⁵²⁶, deixam evidente a ideia de que o limite a partir do qual uma exação se torna confiscatória parte, necessariamente, da análise da capacidade contributiva, posicionamento este que é compartilhado por REGINA HELENA COSTA, que afirma que “...o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada”⁵²⁷.

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

O *princípio da não-confiscatoriedade*, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do *princípio da capacidade contributiva*. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas^{528/529}.

Na doutrina estrangeira há, também, autores que defendem a íntima relação entre a proibição de tributos com efeitos de confisco e a capacidade

⁵²⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996, p.28-29.

⁵²⁶ **Justiça**..., *op. cit.*, p.67.

⁵²⁷ **Princípio**..., *op. cit.*, p.79.

⁵²⁸ **Curso**..., *op. cit.*, p.109-110.

⁵²⁹ No mesmo sentido são as lições de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, que, ao considerar a capacidade contributiva como limite da tributação, defende que “...se é exato que somente uma situação que reflita alguma capacidade contributiva pode ser objeto de tributação, não é menos correto que a pessoa que nela se encontre não pode, em razão disso, ser tributada num tal nível que o impeça de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável a uma vida digna, ou que reduza o ‘padrão do contribuinte’”. (**Direito Tributário: Capacidade Contributiva**..., *op. cit.*, p.66). Esse “tal nível”, mencionado pelo autor, parece ser aquele que revelador de uma tributação com efeito de confisco.

contributiva. Nesse sentido, vale destacar as lições de HÉCTOR VILLEGAS, para quem o princípio do “não-confisco” tributário:

...exige que la tributación se adapte a la capacidad económica de los contribuyentes. Por capacidad económica ha de entenderse la posibilidad de ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación (Ataliba, ponencia nacional del Brasil en las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario). En conclusión, la confiscatoriedad originada en tributos singulares se configura cuando la aplicación del tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad⁵³⁰.

Ainda na Argentina, ALBERTO TARSITANO, ao tratar a respeito da capacidade contributiva na jurisprudência da *Corte Suprema de Justicia de La Nación*, destaca que “En la doctrina de la Corte, desde antiguo, el principio capacidad contributiva apareció como garantía del derecho del contribuyente asociado a la igualdad y a la prohibición de impuestos confiscatorios”⁵³¹. Ainda, ao comentar um julgado de 19/12/1989⁵³², o autor assevera que:

...el fallo representa un avance indudable, en tanto pone de relieve la necesidad de la existencia de la capacidad contributiva como fundamento de legitimidad de la imposición y declara confiscatorio el impuesto que se aplica donde ella está ausente.

Advierto, asimismo, una diferencia sobre otros fallos que trataron la confiscatoriedad, y es que la referencia a la capacidad contributiva no está sólo vinculada a la excesiva onerosidad de la carga respecto de la riqueza sobre la cual recae, sino más bien a la ausencia de causa-fuente para el impuesto, en cual, ahora, se declara violatorio del derecho de propiedad⁵³³.

Para NAVEIRA DE CASANOVA, “...si el principio de capacidad contributiva se considera de carácter basal en cuanto a la relación entre el patrimonio (*lato sensu*) del contribuyente y la cuantía de la detracción tributaria,

⁵³⁰ Curso..., *op. cit.*, p.277-278.

⁵³¹ El Principio..., **Estudios**..., *op. cit.*, 1994, p.331.

⁵³² Idem.

⁵³³ Ibidem, 332-333.

la no confiscatoriedad será, casi naturalmente, un desprendimiento de aquél en cuando la violación sea extrema”⁵³⁴.

Na Espanha, FRANCISCO GARCÍA DORADO defende que:

...el principio de no confiscatoriedad tributaria actúa en torno a la capacidad económica y puede ser una garantía complementaria de la misma, pero además, tiene autonomía propia. Como venimos afirmando, si la ordenación del tributo ha de basarse en la capacidad económica de las personas, dicha ordenación debe adecuarse a la aptitud del sujeto para hacer frente al tributo. El principio de no confiscatoriedad garantiza esa adecuación subjetiva prohibiendo que el tributo detraiga recursos en tal cuantía que sobrepasen los límites impositivos. Esta garantía que contiene el principio de no confiscatoriedad se torna más difícil de obtener cuando el tributo, a través de sus elementos estructurales, conecta de forma deficiente con la fuerza económica del individuo. Estas consideraciones deberían llevar al legislador a estar más atento y ser más cuidadoso en el momento de establecer el tributo, de manera que este sea configurado de acuerdo con el principio de capacidad económica y que la carga tributaria exigible al ciudadano no tenga alcance confiscatorio⁵³⁵.

Em Portugal, JOSÉ CASALTA NABAIS destaca que, pelo princípio da capacidade contributiva, tem-se a ideia da existência de um limite máximo que, se ultrapassado, torna a tributação com efeitos de confisco. Nesse sentido, “...no respeitante ao limite máximo ou confiscatório...”, não se pode admitir “...que os impostos exijam dos contribuintes um montante de riqueza ou de rendimento superior ou igual ao que constitui a correspondente matéria colectável, o que é obvio, pois que, para haver imposto é necessário que haja

⁵³⁴ **El Principio...**, *op. cit.*, p.151. Ainda, sustenta este mesmo autor que “Se considera que la prohibición de confiscación tiene así la misión de reforzar el concepto de sistema tributario justo, como categoría de la modalidad del sistema tributario constitucionalizado para atender a los fines del Estado Democrático y Social de Derecho. El deber de contribuir, solidariamente entendido, no puede llevar a la destrucción de los índices de potencia económica determinantes de la capacidad para contribuir”. (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p.152).

⁵³⁵ **Prohibición...**, *op. cit.*, p.123. O autor destaca, ainda, a relação entre o princípio do “não-confisco” tributário e a capacidade contributiva feita por PÉREZ DE AYALA. Confirma-se: “Con relación a la conexión o vinculación entre ambos os principios, y respetando su autonomía propia, PÉREZ DE AYALA observa una cierta relación entre los principios de capacidad económica y de prohibición de alcance confiscatorio de los tributos al considerar que ‘el carácter confiscatorio del impuesto es una consecuencia extrema de una mala definición legal y de un deficiente tratamiento técnico de aquellas realidades en las que se expresa o manifiesta la capacidad económica del contribuyente’”. (Ibidem, p.114. As lições de PÉREZ DE AYALA foram extraídas do artigo *Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española*, publicado em 1986).

riqueza, e para haver imposto num estado fiscal, impõe-se que este não esgote a respectiva capacidade contributiva”⁵³⁶.

Finalmente, vale destacar que, na Itália, FRANCESCO MOSCHETTI considera o princípio da capacidade contributiva como um limite à imposição tributária⁵³⁷, do que se pode concluir que, ultrapassado este limite, a tributação assumirá feição confiscatória, situação juridicamente inaceitável.

Portanto, as pessoas políticas, ao exercerem sua competência constitucional para criação de tributos, deverão levar em conta, sempre, a capacidade contributiva como parâmetro para imposição do ônus fiscal. Qualquer gravame que ultrapassar os limites da capacidade contributiva, ou que incidir sobre índices de riqueza não reveladores desta capacidade, será inconstitucional por violação ao princípio do “não-confisco” tributário, positivado no art. 150, IV, da Constituição.

É certo que, como bem observa PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, “...não existe uma régua, fita métrica ou qualquer outro sistema de medida para aferir, objetivamente, se determinada exigência tributária é confiscatória ou não”⁵³⁸. Contudo, se existisse tal medida, ela certamente partiria de uma análise acerca da capacidade contributiva, pois, onde não está presente (como no caso do mínimo existencial), ou quando é ultrapassada, a tributação passa a se revelar como ilegítimo gravame com efeito de confisco. Em outras palavras, o ponto em que o tributo passa a ter efeito confiscatório será identificado, sempre, em algum nível não revelador de capacidade contributiva, que poderá ser identificado na faixa do limite mínimo (=mínimo existencial), ou na faixa do limite máximo (=quando se ultrapassa a capacidade contributiva).

3.4. Mínimo existencial.

⁵³⁶ O Dever..., *op. cit.*, p.465.

⁵³⁷ Para o autor, “El límite a una imposición indiscriminada, en tutela de la propiedad, se halla también en el artículo 53, que vincula la potestad tributaria no sólo en relación con el hecho imponible, sino también con el montante máximo del tributo”. Assim, a imposição tributária se revelaria ilegítima, por ultrapassar a capacidade contributiva (e, portanto, por ocasionar efeitos confiscatórios), “...en el momento en que se transformara en finalidad niveladora o eliminatória, sin más, de la propiedad privada”. (*El principio...*, *op. cit.*, p.296-298).

⁵³⁸ Confisco..., *op. cit.*, p.73.

Todos os cidadãos possuem o direito às condições mínimas, e necessárias, para uma existência digna⁵³⁹. É a partir desta noção que se extrai o conteúdo daquilo que se convencionou chamar de *mínimo existencial*, que alberga não apenas o indivíduo, isoladamente, mas, também, sua família.

Muito embora inexista, na Constituição Federal de 1988, posituação expressa a respeito do direito ao mínimo existencial, a garantia em questão encontra-se implícita nos dispositivos constitucionais que tratam a respeito dos direitos de liberdade, dentre os quais merece destaque aquele que trata da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Lei Maior). O direito ao mínimo necessário para uma existência digna decorre, também, de um dos objetivos da República Federativa do Brasil, que é o de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III, da Constituição).

A garantia ao mínimo existencial *intributável* também pode ser extraída a partir dos enunciados da Constituição que tratam a respeito dos direitos sociais. De fato, se “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados...” (art. 6º, da Constituição Federal), deve-se garantir ao indivíduo condições efetivas para a concretização de tais direitos, objetivo este que somente será alcançado quando se preservar o mínimo existencial da pessoa e de sua família.

Ademais, ao se garantir aos trabalhadores, urbanos e rurais, o direito ao salário mínimo, “...capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...” (art. 7º, IV, da Constituição), observa-se a intenção do constituinte originário em preservar um mínimo necessário à existência digna do indivíduo e de sua família, pois, do contrário, não haveria razão para se tratar, em dispositivo específico, acerca de um salário *mínimo*, que a princípio corresponde à quantia mínima necessária para se garantir a dignidade do trabalhador.

⁵³⁹ Nesse sentido, vale mencionar a opinião de EURICO BITENCOURT NETO, para quem o direito ao mínimo existencial “...significa o direito à garantia das condições mínimas necessárias para que o indivíduo tenha uma subsistência digna”. (NETO, Eurico Bitencourt. **O Direito ao Mínimo para uma Existência Digna**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.118).

Seja como for, é importante destacar que, como bem observa RICARDO LOBO TORRES, a proteção ao mínimo existencial é pré-constitucional, e “...está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana”⁵⁴⁰. Assim, a garantia ao mínimo existencial, fundada na noção de liberdade ⁵⁴¹ e igualdade, pode ser extraída, implicitamente, de outros dispositivos que garantem referidos direitos⁵⁴², não havendo necessidade de qualquer formulação explícita nesse sentido⁵⁴³.

⁵⁴⁰ **O Direito...**, *op. cit.*, p.13.

⁵⁴¹ MARIALVA CALABRICH SCHLUCKING, com base nas lições de CANOTILHO, destaca que “...a noção de liberdade, aqui relacionada ao mínimo existencial, diz respeito às condições fáticas para seu exercício. Trata-se de liberdade real, e não simplesmente formal, pois não é livre aquele quem se assegura a inviolabilidade do domicílio, mas não possui moradia; nem é livre a quem se assegura liberdade de expressão, mas não tem condições de formar a própria opinião; nem tampouco será livre aquele a quem se assegura o direito à vida e à integridade física, mas não tem direito a cuidados médicos”. (SCHLUCKING, Marialva Calabrich. **A Proteção Constitucional do Mínimo Imune**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p.26).

⁵⁴² De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “A noção de ‘mínimo existencial’, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ARE 639337, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/09/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011).

⁵⁴³ Conforme as lições de INGO WOLFGANG SARLET, “...a garantia (direito) do mínimo existencial independe de expressa previsão constitucional para poder ser reconhecida, já que decorrente já da proteção da vida e da dignidade da pessoa humana. No caso do Brasil, onde também não houve uma previsão constitucional expressa consagrando um direito geral à garantia do mínimo existencial, os próprios direitos sociais específicos (como assistência social, a saúde, a moradia, a previdência social, o salário mínimo dos trabalhadores, entre outros) acabaram por abarcar algumas das dimensões do mínimo existencial, muito embora não possam e não devam ser (os direitos sociais) reduzidos pura e simplesmente a concretizações e garantias do mínimo existencial, como, de resto, já enunciado. Por outro lado, a previsão de direitos sociais não retira do mínimo existencial sua condição de direito-garantia fundamental autônomo e muito menos afasta a necessidade de se interpretar os demais direitos sociais à luz do próprio mínimo existencial, notadamente para alguns efeitos específicos, o que agora não serão objeto de atenção mais detida. Neste contexto, há que se enfatizar que o mínimo existencial – compreendido como todo o conjunto de prestações materiais indispensáveis para assegurar a cada pessoa uma vida digna (portanto, saudável) tem sido identificado – por muitos – como constituindo o núcleo essencial dos direitos fundamentais sociais, núcleo este blindado contra toda e qualquer intervenção por parte do Estado e da sociedade”. (SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos Fundamentais Sociais, “Mínimo Existencial” e Direito Privado: Breves Notas Sobre Alguns Aspectos da Possível Eficácia dos Direitos Sociais nas Relações entre Particulares. In: **Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.572)

A proteção do direito ao mínimo existencial se dá de duas formas: a) mediante prestações positivas do Estado (= *status positivus libertatis*⁵⁴⁴), que se materializam, por exemplo, por meio da prestação de serviços gratuitos por parte da pessoa pública (como o serviço judiciário gratuito para pessoas que não possuem condições de pagar a taxa correspondente), ou, ainda, do fornecimento de bens (por exemplo, medicamentos) para a população de baixa renda; e b) pela proibição de intervenção do Estado na esfera patrimonial mínima do cidadão, necessária para a manutenção de sua existência digna e de sua família (= *status negativus*⁵⁴⁵).

Deste modo, infere-se que, no âmbito fiscal, é defeso ao Estado invadir, pela via do tributo, o patrimônio considerado como mínimo necessário para a manutenção de uma existência digna do indivíduo e de sua família. Trata-se de um mecanismo de defesa em favor do contribuinte⁵⁴⁶, que decorre tanto do *status negativus* do mínimo existencial, de onde se extrai a proibição do Estado em tributar a riqueza considerada como mínima para uma existência digna, bem como do *status positivus libertatis*, que, especialmente no âmbito da tributação, impede que o Estado exija o pagamento de tributos contraprestacionais (no caso, as taxas) em razão da prestação de serviços públicos essenciais (como o já mencionado exemplo do serviço judiciário).

Conforme as lições de FERNANDO AURELIO ZILVETI, o mínimo existencial “É a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte”⁵⁴⁷. Por este motivo, pode-se dizer que a

⁵⁴⁴ Conforme as lições de RICARDO LOBO TORRES, “A proteção positiva do mínimo existencial se realiza de diversas formas. Primeiramente pela entrega de prestações de serviço público específico e divisível, que serão gratuitas pela atuação do mecanismo constitucional da imunidade das taxas e dos tributos contraprestacionais, como ocorre na prestação jurisdicional, educação primária, saúde pública etc. O *status positivus libertatis* pode ser garantido também pelas subvenções e auxílios financeiros a entidades filantrópicas e educacionais, públicas ou privadas, que muitas vezes se compensam com as imunidades. A entrega de bens públicos (roupa, remédios, alimentos, etc.), especialmente em asos de calamidade pública ou dentro de programas de assistência à população carente (merenda escolar, leite, etc.), independentemente de qualquer pagamento, é outra modalidade de tutela do mínimo existencial” (**O Direito...**, *op. cit.*, p.117).

⁵⁴⁵ Segundo RICARDO LOBO TORRES, em razão do *status negativus* do mínimo existencial, “... o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera de liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência”. (*Ibidem*, p.184).

⁵⁴⁶ Para EURICO BITENCOURT NETO, “Quanto à dimensão de defesa [do mínimo existencial], o indivíduo tem o direito a que a conduta do Estado não esvazie ‘um núcleo mínimo de possibilidades de levar uma vida digna em condições de liberdade e de autoconformação’”. (**O Direito...**, *op. cit.*, p.125 – esclarecemos nos colchetes).

⁵⁴⁷ **Princípios...**, *op. cit.*, p.203.

impossibilidade de tributação do mínimo existencial decorre da ausência de capacidade contributiva da pessoa que se encontra nesta *faixa econômica*. Todo e qualquer indivíduo que possuir apenas o patrimônio mínimo e necessário para a manutenção de sua existência digna, e de sua família, não possui capacidade contributiva⁵⁴⁸, e, portanto, não deverá recolher qualquer quantia, a título de tributo, aos cofres do Estado, sob pena de prejuízo ao primado da dignidade da pessoa humana, previsto no já mencionado art. 1º, III, da Constituição Federal⁵⁴⁹.

Portanto, capacidade contributiva (que se fundamenta na igualdade) e mínimo existencial se complementam⁵⁵⁰: somente há que se falar em capacidade econômica (expressão contida no art. 145, §1º, da CF/88) quando o indivíduo exteriorizar riqueza superior ao montante necessário para garantir sua existência digna e de sua família; antes disso, inexistente capacidade

⁵⁴⁸ Nesse sentido, FERNANDO AURELIO ZILVETI assevera que “O mínimo de existência do indivíduo e de sua família não está disponível para pagamento de imposto, pois não tem capacidade contributiva que somente ganha o mínimo existencial. A riqueza a ser objeto da tributação somente pode ser aquela excedente do mínimo necessário à sobrevivência. A preocupação prioritária do contribuinte é a manutenção da unidade produtora da riqueza que será objeto da tributação”. (Ibidem, 2004, p.204).

⁵⁴⁹ Conforme os ensinamentos de HUMBERTO ÁVILA, “A Constituição Brasileira atribui imenso valor à garantia da dignidade humana. Já no Título I (Princípios Fundamentais), a Constituição estabeleceu a preservação da dignidade humana como fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1º, III). Toda a Constituição determina a inviolabilidade do direito à vida e a importância do direito à liberdade e à igualdade (art. 5º e ss.) O essencial é que a dignidade humana, apesar de não possuir eficácia direta sobre a matéria tributária, tem uma eficácia indireta sobre as relações obrigacionais tributárias: como as relações obrigacionais tributárias possuem efeitos patrimoniais decorrentes da apropriação de meios de pagamento e efeitos comportamentais juntos ou separados dos encargos tributários, elas atingem a esfera privada e mantêm relação necessária com a liberdade e com a propriedade, cuja disponibilidade é afetada. O direito à vida não é violado pelas leis tributárias, desde que se mantenha disponível um mínimo em liberdade e em propriedade. O dever de coerência exige que exista uma principal relação de tensão entre a competência do Poder Legislativo para instituir tributos e a dignidade humana e os direitos fundamentais de liberdade de os sujeitos passivos desenvolverem sua propriedade privada e sua iniciativa privada, em virtude da qual deve ser encontrada uma harmonia entre interesses privados e públicos na determinação da carga tributária. A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo”. (**Sistema...**, *op. cit.*, p.331-332 – destacamos).

⁵⁵⁰ Conforme as lições de MARIALVA CALABRICH SCHLUCKING, “A capacidade contributiva se fundamenta na igualdade e serve, de outra parte, como fundamento à proteção do mínimo existencial, uma vez que este último se encontra protegido da tributação em razão de inexistir capacidade para contribuir enquanto não esteja assegurada ao indivíduo a manutenção dos recursos mínimos necessários a sua existência digna e de sua família”. (**A Proteção...**, *op. cit.*, p.44).

contributiva, revelando-se com efeitos de confisco toda e qualquer tributação que sobre esta *faixa mínima de riqueza* incidir.

RICARDO LOBO TORRES destaca que, muito embora a capacidade contributiva pouco tenha que ver com o mínimo existencial (pois, enquanto aquela está relacionada diretamente com a ideia de justiça, este último possui relação com a liberdade e os direitos humanos⁵⁵¹), trata-se de um importante parâmetro⁵⁵² para a identificação do mínimo existencial. Confira-se as lições deste autor:

A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente *negativa*. A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*. Participam ambos da mesma equação de valores, em contraponto com a interação existente entre liberdade e justiça, idéias nas quais estão imbricados⁵⁵³.

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da proibição aos efeitos de confisco, não se pode “...assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o *mínimo vital*...”, que, em suas palavras, diz respeito aos “...recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (*mínimo vital*), garantidas pela Constituição,

⁵⁵¹ Para EMILIO CENCERRADO MILLÁN, o direito ao mínimo existencial está, ao contrário da opinião de RICARDO LOBO TORRES, diretamente relacionado com a ideia de justiça tributária. Confira-se as lições do autor espanhol: “...el mínimo exento actúa como una auténtica garantía jurídica de la adecuada sujeción de los particulares al deber de contribuir, impidiendo la intromisión de los entes públicos en el patrimonio de las personas cuando su capacidad económica no sea suficiente para hacer frente a los gastos públicos. En estos supuestos la exención del citado deber constituye la más clara e indiscutible expresión de la justicia tributaria”. (MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento - En el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, p.65)

⁵⁵² Conforme a opinião de PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, “...a capacidade contributiva revela-se um critério de graduação, atuando como limite da tributação, permitindo a manutenção “do mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais”. (**Confisco...**, *op. cit.*, p.92).

⁵⁵³ **Tratado**, vol. III..., *op. cit.*, p.186-187.

especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos”^{554/555}.

Na Itália, GRIZIOTTI defendeu que o mínimo existencial não oferece capacidade contributiva, e, portanto, não pode ser objeto de intervenção estatal pela via da tributação, seja direta ou indireta⁵⁵⁶.

⁵⁵⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p.111.

⁵⁵⁵ É interessante destacar que alguns autores, como ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, utilizam as expressões *mínimo existencial* e *mínimo vital* como sinônimas, ou seja, relativas ao direito a uma existência digna. Contudo, há autores que defendem que estas expressões dizem respeito a realidades distintas, como é o caso de INGO WOLFGANG SARLET: “...o próprio conteúdo do assim designado mínimo existencial ... não pode ser confundido com o que se tem chamado de mínimo vital ou um mínimo de sobrevivência, de vez que este último diz com a garantia da vida humana, sem necessariamente abranger as condições para uma sobrevivência física em condições dignas, portanto, de uma vida com certa qualidade. Não deixar alguém sucumbir à fome certamente é o primeiro passo em termos de garantia de um mínimo existencial, mas não é – e muitas vezes não o é sequer de longe – o suficiente. Tal constatação, todavia, nunca impediu que se sustentasse que a obrigação do Estado – em termos de direitos subjetivos a prestações – estaria limitada à garantia do mínimo vital, posição esta, aliás, enfaticamente refutada pelo homenageado em todos os seus escritos sobre o tema, ao destacar, entre outros aspectos, a direta fundamentação do mínimo existencial, entre outros princípios, na dignidade da pessoa humana. Tal interpretação do conteúdo do mínimo existencial (conjunto de garantias materiais para uma vida digna) é a que tem prevalecido não apenas na Alemanha, mas também na doutrina e jurisprudência constitucional comparada, notadamente no plano europeu, como dá, conta, em caráter ilustrativo, a recente contribuição do Tribunal Constitucional de Portugal na matéria, ao reconhecer tanto um direito negativo quanto um direito positivo a um mínimo de sobrevivência condigna, como algo que o Estado não apenas não pode subtrair do indivíduo, mas também como algo que o Estado deve positivamente assegurar, mediante prestações de natureza material”. (Direitos..., **Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p.567-568).

⁵⁵⁶ Nesse sentido, o autor destaca, inclusive, os indesejados efeitos econômicos que uma tributação incidente sobre o mínimo existencial poderia acarretar. Confira-se: “Hemos visto que por lo que respecta a los impuestos directos las remuneraciones mínimas de los factores de la producción no ofrecen capacidad contributiva y que los impuestos directos personales deben eximir el mínimo de existencia. La propia exigencia se presenta en los impuestos indirectos que no pueden gravar el consumo cuando constituye parte de los gastos necesarios de los contribuyentes, tanto desde el punto de vista fisiológico de la vida, como desde el punto de vista de las necesidades culturales. Es de interés público que las clases sociales no caigan por bajo del nivel social necesario para el tenor de vida de un pueblo de una determinada civilización, y que las fuerzas y energías de los particulares no disminuyan por falta de lo indispensable para la vida. Si el impuesto grava el consumo mínimo necesario para la existencia, se va derechamente a una de las siguientes consecuencias: O se empeoran las condiciones de vida con daño evidente para la Sociedad. O los obreros obtienen un aumento de salarios, y los impuestos indirectos sobre los consumos repercuten sobre la clase de los empresarios y éstos, a su vez, los pueden transferir a otras clases, a los consumidores, y en tal caso los impuestos indirectos no recaen, en definitiva, sobre el destinatario concebido por el legislador, sino que aumentan el costo de producción y constituyen una condición de inferioridad de la economía del país respecto a la concurrencia internacional. O, en otros casos, los impuestos indirectos que gravan el mínimo de existencia pueden tener por consecuencia disminuir el ahorro, que es un elemento indispensable para la seguridad de la existencia de la familia. La falta de ahorro, a su vez, produce una disminución en la oferta de capitales y provoca, por consiguiente, un aumento del interés, de forma que los impuestos indirectos sobre los consumos, en todo o en parte indispensables, repercuten sobre los consumidores de capitales, es decir, sobre los empresarios y, en último término, sobre toda la economía

No mesmo sentido são as lições de FRANCESCO MOSCHETTI:

La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen⁵⁵⁷.

Na Espanha, SÁINZ DE BUJANDA destacou, ao tratar a respeito do “*Mínimo de existencia y desgravación por cargas familiares*”, que “La exención tributaria de unas rentas mínimas, que se reputan indispensables para la vida, y la desgravación de los contribuyentes en atención a sus circunstancias familiares, son dos de los resortes que ... las legislaciones tributarias utilizan para dar efectividad al principio de capacidad del pago”⁵⁵⁸, deixando, portanto, evidente a relação existente entre mínimo existencial e capacidade contributiva, e a necessidade de desoneração tributária das rendas cujo patamar não chegue a ultrapassar aquele necessário para a existência digna do indivíduo e de sua família.

nacional, y constituyen un elemento que aumenta en coste de producción, con evidente daño para el país”. (**Principios...**, *op. cit.*, p.167-168).

⁵⁵⁷ **El principio...**, *op. cit.*, p.267-268. Este autor destaca, ainda, que a necessidade de preservação do mínimo existencial decorre do art. 53, à luz do art. 2º, e do art. 36, todos da Constituição Italiana. Confira-se a redação destes dispositivos: Art. 2º: “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”; Art. 53: “ Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”; Art. 36: “ Il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un’esistenza libera e dignitosa. La durata massima della giornata lavorativa è stabilita dalla legge. Il lavoratore ha diritto al riposo settimanale e a ferie annuali retribuite, e non può rinunziarvi. Com especial atenção ao art. 36, que confere ao trabalho o direito a uma retribuição suficiente para assegurar a si mesmo, e à sua família, uma existência digna, MOSCHETTI ressalta a existência de três importantes consequências no âmbito da tributação. São elas: “ante todo, el impuesto nunca puede gravar una retribución apenas ‘suficiente’ (se confirma, por tanto, el principio de la exención del mínimo); en segundo lugar, el mínimo no es ‘mínimo’ vital, sino el mínimo para una existencia ‘digna y libre’; en tercer lugar, puesto que el mínimo de retribución se refiere también a las necesidades familiares, los tributos que recaigan sobre las personas deberán siempre tener en cuenta las situaciones familiares. En particular, el mínimo debe ser referido a toda la familia del contribuyente”. (Ibidem, p.268-269).

⁵⁵⁸ **Hacienda**, vol. III..., *op. cit.*, p.240.

Para EMÍLIO CENCERRADO MILLÁN, o mínimo existencial, que diz respeito não apenas ao indivíduo, considerado isoladamente, mas, também, à sua família⁵⁵⁹, constitui “...el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza”⁵⁶⁰.

A respeito da doutrina argentina, merecem destaque as lições de HÉCTOR VILLEGAS:

Nadie duda de que deben quedar excluidos de la tributación los niveles de pobreza en los que no hay bienes ni ingresos suficientes para una existencia digna (“ante la extrema pobreza, hasta el rey pierde sus derechos”). Esto significa que hay situaciones que quedan fuera de la generalidad y que los gobiernos deben respetar. Estamos hablando de un mínimo vital que debe quedar exento.

Entendemos por tal aquella renta o capital necesarios para que una persona u su familia puedan desarrollar una existencia digna y decente dentro de la sociedad⁵⁶¹.

Assim, tendo em vista que o mínimo existencial diz respeito à riqueza mínima e necessária para a existência digna do indivíduo e de sua família, não pode o Estado exigir, nesta ocasião, qualquer quantia a título de tributo, pois, se assim o fizesse, estaria prejudicando a própria sobrevivência digna de uma entidade familiar. Quem está na *faixa econômica* do mínimo existencial não possui, vale repetir, capacidade contributiva, que somente se inicia após a verificação de índices de riqueza superiores àqueles necessários para a manutenção de uma existência digna.

Vale repetir que o tributo que incidir sobre o patrimônio que não ultrapassar a quantia necessária para a efetivação do direito ao mínimo existencial terá, inexoravelmente, efeito de confisco. Assim, existem dois limites

⁵⁵⁹ Conforme as lições do autor, “...el reconocimiento del mínimo existencial no puede limitarse a las meras exigencias individuales, sino que también ha de abarcar necesariamente las exigencias familiares. Como escribe Giardina, <<las necesidades del individuo en relación a las cuales se determina el mínimo de existencia no están constituidas solamente por las suyas personales: es preciso tener en cuenta también los gastos para el sostenimiento del núcleo familiar>>”. (*El Mínimo...*, *op. cit.*, p.40).

⁵⁶⁰ Ibidem, p.63.

⁵⁶¹ *Curso...*, *op. cit.*, p.265-266.

que configuram o efeito de confisco: o mínimo, que trata do *mínimo existencial*, e o máximo, que se configura quando ultrapassada a capacidade contributiva⁵⁶².

Em verdade, a norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição, que visa, em última análise, garantir a manutenção de um sistema tributário justo, resguarda o sujeito passivo da exigência de tributos sobre o mínimo existencial.

ESTEVÃO HORVATH reconhece que o direito ao mínimo existencial está diretamente relacionado não apenas com o princípio da capacidade contributiva⁵⁶³, mas, também, com a proibição aos efeitos de confisco no âmbito tributário. Confira-se:

Pensamos que o respeito ao “mínimo vital é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar, literalmente, seu meio de sobrevivência⁵⁶⁴.

No mesmo sentido são as lições de JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, para quem “A carga tributária deve ser 0% em relação ao mínimo vital, dada a imunidade tributária que o protege, decorrente do princípio da dignidade da pessoa humana. ... Tributar o mínimo vital equivale a confisco”⁵⁶⁵.

Para LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, “A proteção ao mínimo existencial e o princípio da não confiscatoriedade têm pontos de contato: a tributação que

⁵⁶² Nesse sentido, FABIO BRUN GOLDSCHMIDT: “O princípio do não-confisco, como visto, protege o contribuinte da tributação que se situe acima ou abaixo de sua capacidade contributiva. Isso porque, nesses dois pólos, o tributo estará destruindo direitos fundamentais do contribuinte, a partir da destruição de sua propriedade (sobre a qual recai imediatamente a tributação), e ensejará o efeito de confisco”. (**O princípio...**, *op. cit.*, p.169).

⁵⁶³ O autor demonstra que “...uma unanimidade com relação à capacidade contributiva é que, segundo o princípio que a veicula, não se pode tributar o chamado ‘mínimo vital’, o ‘mínimo para sobrevivência’, o que é fácil de compreender, porquanto, retirado do cidadão este mínimo de que necessita para sobreviver, se estará retirando, também, sua capacidade de contribuir”. (**O princípio...**, *op. cit.*, p.75).

⁵⁶⁴ Idem.

⁵⁶⁵ **Princípio...**, *op. cit.*, p.136-137.

incida sobre o mínimo vital pode ser confiscatória”⁵⁶⁶. Em seguida, o mesmo autor assevera que:

Dissemos que a tributação sobre o mínimo vital normalmente tem caráter confiscatório. Poderá excepcionalmente não ter: se um tributo incidir sobre o mínimo existencial pessoal ou familiar, mas for quantitativamente baixo, cremos que não terá propriamente efeito confiscatório, pois este se liga ao aspecto quantitativo exacerbado da exigência tributária. Sua vedação constitucional vem, antes (ou mais apropriadamente, ao menos) da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que como vimos, exige a preservação do mínimo vital, pois até este limite *ainda* não há capacidade contributiva⁵⁶⁷.

Com todo o respeito, esta opinião não parece ser a mais acertada. Não há dúvidas que, como bem destaca o autor, a tributação sobre o mínimo existencial, ainda que quantitativamente baixa, será inconstitucional por violação à capacidade contributiva, que determina a preservação do mínimo existencial. Contudo, não parece correto afirmar que a cobrança de tributos *módicos* das pessoas que se encontram na *faixa econômica* do mínimo existencial não teria efeitos de confisco, pois essa quantia, qualquer que seja, prejudicará, inevitavelmente, o fundamental direito de liberdade à existência digna (=dignidade da pessoa humana – art. 1º, III, da CF/88), que ao princípio do “não-confisco” compete tutelar.

Em síntese, qualquer tributo, em qualquer quantia, que incidir sobre o mínimo existencial, terá efeitos de confisco, pois a parcela extraída desse *patrimônio mínimo*, ainda que de baixo valor econômico, deixará de ser utilizada para a aquisição de bens relacionados à existência digna, como alimentos, medicamentos etc. Ademais, o problema do mínimo existencial, como bem observado por RICARDO LOBO TORRES, “...se confunde com a questão da pobreza”⁵⁶⁸, razão pela qual não há como se negar o efeito de confisco quando se tratar de subtração de uma parcela, ainda que mínima, daquilo que já é mínimo, e necessário, para uma existência digna.

Em termos quantitativos, a cobrança *mínima*, ou *máxima*, sobre o *mínimo existencial*, terá, sempre, efeitos de confisco, e será inconstitucional,

⁵⁶⁶ **Proibição...**, *op. cit.*, p.138.

⁵⁶⁷ *Idem*.

⁵⁶⁸ **Os Direitos...**, *op. cit.*, p.121-122.

dentre outros motivos, por violação à norma extraída a partir do art. 150, IV, do Texto Constitucional, pois excesso da carga tributária pode se configurar tanto na hipótese de uma tributação exacerbada, por ultrapassar a capacidade contributiva, como em razão de uma imposição indesejada e extremamente prejudicial sobre o mínimo existencial.

Na Argentina, NAVEIRA DE CASANOVA parece não destoar desse entendimento, ao defender que “...parece que siempre que se viole el mínimo de existencia se estará produciendo una confiscación”⁵⁶⁹.

Finalmente, vale destacar as lições de FRANCISCO GARCIA DORADO, autor espanhol que se manifesta no sentido de que:

...este principio contenido en el artículo 31.1 de la Constitución española, de acuerdo con el cual en ningún caso la detracción tributaria tendrá alcance confiscatorio, viene a poner coto a cargas tributarias que priven al individuo de los recursos indispensables para llevar una vida adecuada a la dignidad de la persona de acuerdo con los derechos y libertades proclamados en el texto constitucional. Estos son recursos patrimoniales indispensables para satisfacer los derechos fundamentales e inalienables a la vida, dignidad de la persona y al desarrollo libre de la personalidad del individuo que la Constitución española consagra. El principio de no confiscatoriedad tiene la virtualidad de atribuir carácter confiscatorio a un tributo o conjunto de tributos que no tuvieran en cuenta este mínimo de existencia, ya que, en este caso estaría afectando a derechos de la persona básicos, a unos bienes y recursos imprescindibles y, sin duda, a su libertad de acción⁵⁷⁰.

Infere-se, portanto, que o princípio do “não confisco”, como norma protetora dos direitos de propriedade e liberdade, no âmbito da tributação, proíbe a instituição de tributos, seja qual for o seu valor, incidentes sobre o mínimo existencial necessário para a manutenção da existência digna do indivíduo e de sua família, funcionando como verdadeiro limite *mínimo* ao exercício da competência tributária por parte da pessoa política.

⁵⁶⁹ **El Principio...**, *op. cit.*, p.350.

⁵⁷⁰ **Prohibición...**, *op. cit.*, p.140.

3.5. Progressividade.

Já se demonstrou, neste estudo, que o Estado, no exercício da competência constitucional para a criação de tributos, deve respeito ao princípio da igualdade, exigindo das pessoas que manifestam o mesmo índice de capacidade contributiva um mesmo sacrifício para o financiamento das despesas públicas. Deste modo, o grupo de pessoas que revelar a existência de riqueza em igual patamar deverá ser tributado de maneira igual (nesse sentido, exige-se mais, em termos econômicos, daquele que manifesta maior índice de riqueza, e menos daquele que demonstra menor aptidão econômica), ao passo que aqueles que não possuem condições de arcar com as despesas públicas, sem que isso prejudique sua própria existência e de sua família, não poderão ser compelidos ao dever de levar aos cofres públicos qualquer quantia em dinheiro, a título de tributo.

Convém tratar, agora, a respeito da progressividade, que, como instrumento utilizado para a apuração do *quantum debeatur*, auxilia na concreção dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A progressividade não se trata, propriamente, de um princípio constitucional, mas, sim, de uma técnica de apuração do tributo⁵⁷¹. Por seu intermédio, verifica-se a variação de alíquota de acordo com a variação da base calculada (=base de cálculo *in concreto*) do tributo, de modo que, quanto maior a manifestação de riqueza tributável, maior será a alíquota sobre ela incidente.

Nas palavras de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, “Por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”⁵⁷².

Vale destacar que *progressividade* não se confunde com *proporcionalidade*. Esta última, que também se trata de técnica de apuração do tributo, consiste na aplicação de uma alíquota invariável em relação ao valor da

⁵⁷¹ Nesse sentido, FABIO BRUN GOLDSCHMIDT assevera que “O princípio da progressividade, a rigor e coerente com o que vimos no tópico próprio, sequer pode ser chamado de princípio; trata-se de uma técnica, uma técnica a serviço de um valor ou princípio”. (O princípio..., *op. cit.*, p.175).

⁵⁷² Princípios..., *op. cit.*, p.75.

base calculada. Assim, por exemplo, se o IPVA de determinado Estado da Federação incide, de maneira proporcional e à alíquota de 2%, sobre o valor do veículo automotor, este percentual incidirá, de maneira fixa (=invariável), seja qual for a base calculada do bem em questão⁵⁷³.

É possível notar, portanto, que nos tributos apurados pela técnica da proporcionalidade, extrai-se uma parcela de riqueza proporcional dos indivíduos que revelem, de alguma forma, capacidade contributiva. Seja rico, seja pobre, a proporção do ônus tributário é a mesma (já que a alíquota é fixa), o que não significa dizer que o sacrifício dos sujeitos passivos seja equivalente.

A esse respeito, vale mencionar o seguinte exemplo apresentado por JOSÉ MAURÍCIO CONTI:

Se duas pessoas têm rendas de R\$ 1.000,00 e R\$ 100.000,00, respectivamente, não lhes é imposto um igual sacrifício se de cada uma for retirada uma mesma quantia, como R\$ 100,00, por exemplo. O primeiro contribuinte certamente sofrerá um maior sacrifício, ao ceder 10% de sua renda, do que o segundo, que cederá apenas 0,1% da sua renda. Também não sofreriam um igual sacrifício se o imposto retirasse de cada um a parcela proporcional dos seus rendimentos como por exemplo 10%. O sacrifício do primeiro contribuinte, ao ceder R\$ 100,00 de sua renda, permanecendo, portanto, com uma disponibilidade de R\$ 900,00, certamente será mais elevado do que aquele sacrifício imposto ao segundo ao se retirar R\$ 10.000,00 de sua renda, deixando-o com uma disponibilidade de R\$ 90.000,00. O primeiro contribuinte estará cedendo ao Estado uma parte da sua renda que com toda certeza seria destinada a gastos com necessidades muito mais indispensáveis que as do segundo, o qual, após o imposto, será privado de apenas de algumas necessidades supérfluas⁵⁷⁴.

Como se vê, inexiste, na proporcionalidade, igualdade de sacrifícios. Pessoas com maior capacidade contributiva possuem condições de contribuir mais que proporcionalmente com as despesas públicas do que aqueles que manifestam um menor índice de riqueza, valendo lembrar, ainda, que aqueles

⁵⁷³ FERNANDO AURELIO ZILVETI, valendo-se das lições de RUBENS GOMES DE SOUZA, assevera que “A proporcionalidade é um critério de fixação de alíquota de tributos, que adota uma porcentagem constante sobre o valor do objeto da tributação”. Assim, se um imposto sobre o patrimônio é estabelecido a alíquota de 5%, o proprietário de um prédio no valor de R\$ 100.000,00 pagará R\$ 5.000,00; o de um prédio no valor de R\$ 150.000,00, pagará R\$ 7.500,00; o de um prédio do valor de R\$ 200.000,00, pagará R\$ 10.000,00 e assim por diante”. (**Princípios...**, *op. cit.*, p.168)

⁵⁷⁴ **Princípios...**, *op. cit.*, p.31-32.

que não possuem capacidade contributiva, ou seja, que estão na faixa do chamado *mínimo existencial*, nada devem contribuir, a título de tributo.

Por este motivo, parte da doutrina trata a respeito da progressividade como um importante instrumento para a concretização do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da igualdade^{575/576/577}. Assim, aqueles que manifestam maior índice de riqueza possuem maior capacidade contributiva em relação àqueles que demonstram uma menor proporção de riqueza tributável, e, em razão desta *diferença*, devem contribuir mais que proporcionalmente para o financiamento das despesas públicas⁵⁷⁸. Isto é justiça tributária: exigir mais daquele que possui maior riqueza; menos daquele

⁵⁷⁵ Conforme as lições de JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, “Só com a progressividade se realiza a igualdade material, porque só com ela se consegue diminuir as desigualdades. A alíquota proporcional mantém as desigualdades, enquanto que a alíquota regressiva aumenta as desigualdades”. (**Princípio...**, *op. cit.*, p.170).

⁵⁷⁶ Para MARCIANO BUFFON, “...a tributação progressiva é um meio através do qual o princípio da igualdade pode ser densificado/concretizado. A discriminação perpetrada pela norma jurídica que determina a tributação progressiva, não se constitui por evidência, numa discriminação odiosa, não sendo apenas razoável, mas plenamente justificável. Através de alíquotas proporcionalmente maiores, aquela parcela de contribuintes que possuem uma maior capacidade de contribuir, isto é, são detentores de maior riqueza, contribuem de uma forma efetivamente maior para a coletividade. Com isso, supera-se a simples regra da proporcionalidade (alíquotas iguais independentemente da base impositiva). Isso não significa, porém, que a proporcionalidade seja totalmente impositiva para fins de dimensionamento da carga tributária dos cidadãos. Ocorre que a aplicação da progressividade tributária dá ensejo a uma efetiva justiça fiscal, estando em perfeita harmonia com os objetivos do Estado Democrático de Direito ora vigente. ... Dessa forma, a progressividade tributária é plenamente justificável e, com isso, compatível com o princípio da igualdade na acepção predominante neste novo Estado Brasileiro. Trata-se da concretização do Estado Social, no qual o princípio da igualdade é invocado para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas...”. (BUFFON, Marciano. **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p.84-85).

⁵⁷⁷ Para ESTEVÃO HORVATH, “...o princípio da capacidade contributiva não se torna efetivo com a aplicação da simples proporcionalidade acima referida, senão que exige maior sacrifício daquele que possui maior capacidade de pagamento. Exige-se, isso sim, que a tributação seja progressiva. Conforme já afirmamos em outro lugar, ‘talvez a forma mais evidente de tornar efetivo este princípio [o da capacidade contributiva] seja mediante a aplicação da progressividade aos impostos. Como se sabe, a progressividade significa o aumento de alíquota à medida que se aumenta a base de cálculo (já a proporcionalidade refere-se à situação em que se impõe a mesma alíquota independentemente do aumento da base tributável). Ressaltamos, desde logo, que a Constituição da República, ao cogitar da capacidade contributiva, não se contenta com a simples proporcionalidade, senão que impõe a real progressividade, no sentido retro-exposto”’. (**O princípio...**, *op. cit.*, 2002).

⁵⁷⁸ No mesmo sentido são as lições de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA: “A igualdade tributária abriga a conotação de que quem mais riqueza tem mais contribui para o gasto público, graças ao que se legitima a tributação progressiva”. Adiante, afirma o autor em questão que a tributação extrafiscal pressupõe a manifestação de riqueza, “...servindo de instrumento de efetivação da progressividade do sistema tributário e ensejando, pois, a realização da capacidade contributiva”. (**Direito Tributário: Capacidade Contributiva...**, *op. cit.*, p.59;117).

que possui menor índice de capacidade contributiva; e, finalmente, nada daquele que não possui mais do que o necessário para sua existência digna e de sua família.

A esse respeito, merecem destaque as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

...em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser a alíquota aplicável, na determinação do *quantum debeatur*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo⁵⁷⁹.

No sentido de que é a progressividade (e não a proporcionalidade) o método de quantificação do tributo adequado para concretização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva⁵⁸⁰, são as lições de REGINA HELENA COSTA:

Com efeito, se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, e favor daqueles que pouco ou nada possuem, e, portanto, não podem pagar⁵⁸¹.

Para FRITZ NEUMARK, “...es necesaria una <<cierta>> progresividad (equivalente a una desigualdad formal) en el impuesto sobre la renta para producir una <<igualdad>> material en las obligaciones tributarias de personas con distinta capacidad de pago...”, reconhecendo, este autor, que “...el principio

⁵⁷⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p.97.

⁵⁸⁰ Para HUGO DE BRITO MACHADO, “...a progressividade é uma forma adequada de realizar o princípio da capacidade contributiva”. (**Os princípios...**, *op. cit.*, p.135).

⁵⁸¹ **Princípio...**, *op. cit.*, p.78-79.

de una progresividad de las cargas fiscales totales se ajusta al postulado de la capacidad del pago”⁵⁸².

Há, contudo, doutrina que se manifesta no sentido de que progressividade nada tem que ver com capacidade contributiva e igualdade. Nesse sentido é a opinião de FERNANDO AURELIO ZILVETI:

O critério da proporcionalidade, o respeito ao mínimo existencial e o princípio da capacidade contributiva são todos princípios capazes de atingir a igualdade e a justiça fiscal. Haverá, contudo, por muito tempo, o debate sobre a melhor forma de se atingir a justiça na tributação, pela proporcionalidade ou pela progressividade. Esclareça-se ao menos uma coisa: *que progressividade e capacidade contributiva não têm nenhuma relação entre si.*

A tributação deve ter início, uma vez satisfeitas, com a renda pessoal, as necessidades básicas do cidadão com alimentação, vestuário, moradia, saúde, educação e cultura. *Satisfeito o mínimo existencial, a renda líquida (Nettoeinkommen) excedente deve ser, portanto, objeto da tributação proporcional.* Uma parte da renda de cada pessoa deve ser imune ao poder de tributar do Estado⁵⁸³. (destacamos)

Com o devido respeito às posições divergentes, parece mais acertada a opinião no sentido de que a progressividade está relacionada com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, especialmente em razão da inexistência de igualdade de sacrifício na tributação proporcional. Assim, a concretização da igualdade, no âmbito tributário, impõe que a pessoa com maior capacidade contributiva contribua mais que proporcionalmente do que aquele que possui condições econômicas menos privilegiadas.

No Texto Constitucional é possível verificar a progressividade como técnica obrigatória de apuração do imposto de renda (IR – art. 153, §2º, I⁵⁸⁴) e do imposto territorial rural (ITR - art. 153, §4º, I⁵⁸⁵), ambos de competência da União. Já os legisladores municipal e do Distrito Federal têm a faculdade de

⁵⁸² NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición**. Traducción: Luis Gutiérrez Andrés. 2.ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p.195.

⁵⁸³ **Princípios...**, *op. cit.*, p.186.

⁵⁸⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... III - renda e proventos de qualquer natureza; ... § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

⁵⁸⁵ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... VI - propriedade territorial rural; ... § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

adotar a progressividade como método para o cálculo do imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), conforme a variação do valor do bem imóvel (art. 156, §1º, I⁵⁸⁶), ou, ainda, nas situações em que se verificar o não cumprimento da função social da propriedade (art. 182, §4º, II⁵⁸⁷).

Contudo, disso não se pode concluir que a progressividade aplica-se apenas e tão somente a estes impostos. Em verdade, por estar relacionada, como já dito, com o princípio da capacidade contributiva, que, como destaca JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, “...incide genericamente sobre todas as exações tributárias”⁵⁸⁸, deve-se admitir a aplicabilidade desta técnica de apuração de tributo a todos os tributos não vinculados previstos na Constituição, como, por exemplo, o ICMS, IPI, ISS etc. REGINA HELENA COSTA assevera, à luz do princípio da capacidade contributiva, que “Para todos os impostos, porém, a técnica da progressividade há de ser imprimida como decorrência necessária do princípio em estudo”⁵⁸⁹.

É importante destacar, ainda, que a progressividade não pode ser levada em conta apenas e tão somente como método para a apuração de um tributo isolado. Mais que isso, deve-se ter a progressividade como característica inerente ao sistema tributário, considerado em sua totalidade. Deste modo, aplicando-se a progressividade, por exemplo, ao imposto de renda, tem-se a caracterização deste método de apuração do tributo com relação a um gravame, no caso, o IR, considerado isoladamente. Porém, no ordenamento jurídico que, em matéria de tributação, prestigia adequadamente

⁵⁸⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; ... § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel”.

⁵⁸⁷ “Art. 182. ... § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: ... II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.

⁵⁸⁸ **Direito Tributário: Capacidade Contributiva...**, *op. cit.*, p.77.

⁵⁸⁹ **Princípio...**, *op. cit.*, p.98. Ainda nesse sentido, assevera a autora em questão que: “Entendemos que a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é a exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se a desigualação entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade (art. 150, II). A menção expressa feita pela Lei Maior ao caráter progressivo de apenas dois impostos, silenciando-se quanto aos demais, não conduz à conclusão de estar a progressividade vedada para estes, como erroneamente possa pensar-se”. (Idem)

o princípio da capacidade contributiva, a progressividade, como método de quantificação dos tributos, deve estar presente na grande maioria das exações (especialmente as não vinculadas a uma atuação estatal), de modo a prevalecer com relação à proporcionalidade, e, assim, caracterizar o sistema tributário como fundado na progressividade.

Com isso não se quer dizer que progressividade e proporcionalidade não convivem harmonicamente. O que se defende é que, numa análise do sistema tributário como um “todo”, dentre os métodos de apuração dos tributos que deve prevalecer é o da progressividade em relação à proporcionalidade, e não o contrário, pois somente assim se dará concretização efetiva aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Sobre o assunto, vale mencionar, mais uma vez, a opinião de REGINA HELENA COSTA:

...a progressividade tributária deve reportar-se ao sistema tributário como um todo, e não a um tributo em particular. Assim, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos de natureza apenas proporcional. Mas a aplicação conjunta dos mesmos resultará numa tributação progressiva⁵⁹⁰.

Porém, a tão almejada justiça tributária somente poderá ser alcançada se, dentre outros pressupostos, efetivar-se a progressividade relacionada a todo o sistema tributário, que, evidentemente, somente poderá ser alcançada se a progressividade for eleita pelo legislador como técnica de apuração da maior quantidade de tributos que se encontrar em seu âmbito de competência.

Em outras palavras, justiça tributária está relacionada com progressividade do sistema em sua totalidade, o que pressupõe, necessariamente, a progressividade com relação aos tributos considerados isoladamente.

Nesse sentido, JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA destaca que “...la progresividad del sistema tributario, que depende, claro está, de la progresividad de los impuestos que en él figuran, es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa de la renta nacional”⁵⁹¹.

⁵⁹⁰ Ibidem, p.79.

⁵⁹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p.285.

É importante destacar que, embora se tenha defendido, neste estudo, a progressividade como técnica de apuração do tributo que melhor atende aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, e que, justamente em razão disso, torna-se imperativa sua aplicação não apenas ao IR, ITR e IPTU, mas, também, aos demais tributos, especialmente os não-vinculados, independentemente de expressa previsão constitucional, não compartilha deste entendimento o Supremo Tribunal Federal, que admite a adoção do método da progressividade somente para as situações expressas na Lei Maior.

Tanto é assim que aquela Corte aprovou a Súmula n.668, cuja redação é a seguinte: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Antes de se partir para a análise de um dos precedentes que originou referido enunciado, cumpre destacar que, para fins de apuração do IPTU, nem sempre existiu, expressamente, a progressividade “fiscal” que hoje se conhece no art. 156, §1º, da Constituição. De fato, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, a única progressividade expressa para este imposto municipal era a dita “extrafiscal”, relacionada com o art. 182, §4º, II, da Carta Magna, que, como já mencionado, diz respeito à possibilidade de cobrança de IPTU progressivo no tempo, nas situações em que houver o descumprimento da função social da propriedade.

Contudo, antes mesmo do advento da referida Emenda, alguns Municípios pretenderam a cobrança do IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel (e não em virtude do não cumprimento da função social da propriedade), iniciativa esta censurada pelo STF, que, como se pode observar do teor da Súmula n.668, admitia, para o IPTU, apenas a progressividade no tempo, de caráter extrafiscal.

Um dos julgados utilizados para fundamentar a edição da referida súmula foi o RE n.153771/MG, em que se tratou a respeito da lei n.

5.641/1989, editada pelo Município de Belo Horizonte, que, para fins de apuração do IPTU, estabeleceu a técnica da progressividade⁵⁹².

Naquela oportunidade, o Relator, Ministro CARLOS VELOSO, decidiu que “...forte na Constituição, art. 145, § 1º, as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma aliás, de se emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade, dado que a progressividade, segundo M. DUVERGER, lembra Hugo de Brito Machado, ‘constitui um dos meios mais eficazes de personalização do imposto’”.

Abrindo a divergência, o Ministro MOREIRA ALVES, partindo da distinção dos tributos em reais e pessoais, decidiu que o princípio da capacidade contributiva (fundamento para a aplicação da progressividade como técnica de apuração do tributo) não se aplicaria ao IPTU, tendo em vista a natureza real deste imposto. Nas palavras do Ministro:

“...no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocadamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel localizado na zona urbana do município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor..., circunstância esta que mostra, claramente, que nesses impostos não se leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo...”

O Ministro CELSO DE MELLO, ao acompanhar o voto divergente, asseverou que “...a **única** progressividade admitida pelo texto constitucional é aquela de índole **extrafiscal**, que só pode ser instituída pelo Município – **observados** os parâmetros fixados em lei federal **reclamada** pela própria Constituição da República (art. 182, § 4º) –, com a finalidade exclusiva de fazer cumprir a função social da propriedade” (destaques no original), deixando claro seu posicionamento no sentido de que a progressividade somente poderia ser aplicada às hipóteses expressamente previstas no texto constitucional⁵⁹³.

⁵⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 153771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 05/09/1997. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 30/12/2011.

⁵⁹³ HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, ao comentar os termos da Súmula n.668, do Supremo Tribunal Federal, assevera que “Basicamente, o STF entendia que a progressividade de acordo com o valor do imóvel não era admissível porque a CF/88 referia-se expressamente apenas à progressividade no tempo. Fazia-se uma interpretação a contrario, que a rigor não era correta, pois o fato de a progressividade no tempo ser autorizada não significava que outras formas de progressividade fossem proibidas. Referiu-se de forma expressa a

É certo que a problemática relacionada à progressividade “fiscal” do IPTU, de acordo com o valor venal do bem imóvel urbano, foi solucionada com a edição da já mencionada Emenda Constitucional n. 29/2000, que, ao dar nova redação ao §1º, do art. 156, da Constituição da República, permitiu a utilização desta técnica de apuração para este imposto municipal em situação diversa daquela que trata da progressividade no tempo (art. 182, §4º, II, da Constituição). Contudo, o precedente acima destacado, que tem sido reiteradamente utilizado pelo STF como razão de decidir questões análogas, demonstra uma até então consolidada posição do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a progressividade somente pode ser aplicada na apuração impostos ditos “reais” quando a Constituição Federal expressamente assim autorizar, como é o caso do IPTU e do ITR.

Esta verificação decorre, também, da análise do texto da Súmula n. 656, também do STF, que assim dispõe: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão ‘inter vivos’ de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”. Observa-se, a partir da análise de precedente que fundamentou a edição da referida Súmula (RE n. 234105), o entendimento do Supremo no sentido de que a proporcionalidade, para fins de apuração do imposto municipal em questão, trata-se de critério suficiente para fazer valer o princípio da capacidade contributiva⁵⁹⁴, entendimento este que, com o máximo respeito, não parece ser o mais acertado, em razão de tudo aquilo que se expôs ao longo deste tópico.

progressividade no tempo apenas porque, figura nova, precisou ela ser mencionada de forma explícita pelo constituinte. Seja como for, o fato é que, para o STF, o art. 182, §4º, II, da CF/88 não era visto apenas como uma autorização ou uma imposição para que a progressividade extrafiscal no tempo fosse adotada, mas como uma proibição de que outras formas de progressividade fossem adotadas (STF, Pleno, RE 204.827/SP, j. em 12/12/1996, v. u., DJ de 25/4/1997, p. 15213). Com o advento da EC 29/2000, que expressamente admite a progressividade de acordo com o valor do imóvel sem prejuízo da progressividade no tempo, o STF sumulou seu entendimento ressaltando o período posterior à emenda”. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010, p.151)

⁵⁹⁴ Eis a ementa do referido julgado: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo. SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, ‘inter vivos’ - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 234105/SP, Relator Ministro Carlos Velloso, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31/03/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 30/12/2011).

Com base nas premissas até então lançadas a respeito da progressividade, não há como não se admitir sua relação com o princípio que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco, que estabelece um verdadeiro limite à tributação progressiva.

De fato, se por um lado a progressividade serve à igualdade e à capacidade contributiva, exigindo uma quantia mais que proporcional daqueles que possuem melhores condições econômicas para contribuir com os gastos públicos pela via dos tributos, esta mesma progressividade não pode chegar ao ponto de desestimular, prejudicar, ou, em último caso, inviabilizar o exercício dos direitos de liberdade, bem como ocasionar danos ao exercício do direito de propriedade.

Assim, se um tributo progressivo ultrapassar a capacidade contributiva do sujeito passivo, contendo uma alíquota que, quando aplicada à base calculada, ocasione, por exemplo, prejuízos relacionados ao exercício dos direitos de propriedade e livre iniciativa, terá, inevitavelmente, efeitos de confisco, e será, portanto, inconstitucional, por violação ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

Ainda nesse sentido, terá, igualmente, efeito confiscatório, o tributo cujas alíquotas progressivas não respeitem o mínimo existencial, pois a progressividade somente pode iniciar a partir do momento em que o sujeito manifestar capacidade para contribuir com os gastos públicos, pela via dos tributos.

Portanto, como bem observa REGINA HELENA COSTA, a norma constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco trata-se de verdadeiro limite à progressão fiscal⁵⁹⁵. Não, evidentemente, um limite ao legislador para a utilização desta técnica de quantificação do tributo, pois, conforme NAVEIRA DE CASANOVA, “Es un error considerar la prohibición de confiscatoriedad como un límite a la justicia del sistema tributario...”⁵⁹⁶, mas, sim, um limite à manipulação indevida da progressividade que possa acarretar violação aos direitos de propriedade e liberdade do cidadão.

No mesmo sentido são as lições de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI:

⁵⁹⁵ Nas palavras da referida autora, “...não se pode olvidar o trato dos limites da progressão fiscal. São eles postos pela capacidade contributiva, a saber: a não-confiscatoriedade e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais”. (**Princípio...**, *op. cit.*, p.79)

⁵⁹⁶ **El Principio...**, *op. cit.*, 1997, p.162.

...o princípio da vedação de tributos com efeito confiscatório constitui um limite à progressividade tributária. ... Será sua aplicação (após concreção, com o auxílio da razoabilidade, como já exposto) que determinará até que ponto de restrição dos direitos em colisão (propriedade, liberdade de comércio, indústria ou trabalho) pode-se chegar legitimamente, mediante aplicação da progressividade fiscal⁵⁹⁷.

De acordo com FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, que não vislumbra qualquer relação entre progressividade e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o efeito confiscatório da tributação restará configurado em três hipóteses: a) quando não houver coerência e proporção no crescimento das alíquotas; b) quando a alíquota máxima se revelar excessiva a ponto de tornar a exação com efeito de confisco; e c) quando a progressividade for introduzida em tributos que não comportam esta técnica⁵⁹⁸.

⁵⁹⁷ **Proibição...**, *op. cit.*, p.135. Este mesmo autor destaca que “Um sistema em que todos os tributos (ou, ao menos, os impostos) fossem progressivos muito provavelmente (a menos que brandas a carga tributária global e a escala da progressividade) violaria o princípio da não-confiscatoriedade, pois o efeito constitucionalmente vedado seria quase inevitável nas faixas mais altas da escala progressiva, pela conjunção das exigências exacerbadas de todos os tributos”. (Ibidem, p.134). É evidente que, na hipótese concreta de todos os tributos, ou, pelo menos todos os impostos, serem calculados com base no critério da progressividade, o legislador tributário deverá levar em conta a existência do princípio do “não-confisco” como norma limitadora da progressividade de alíquotas, de modo que a carga tributária global, resultante de uma tributação preponderantemente progressiva, não viole os direitos de liberdade do cidadão. Em resumo: é plenamente possível se admitir um sistema tributário global em que predomina a progressividade como técnica de apuração do tributo, desde que, como bem menciona o autor, a carga tributária global e a escala da progressividade sejam relativamente brandas, de modo a preservar o direito de propriedade, à livre iniciativa etc.

⁵⁹⁸ Nas palavras do autor, “Um outro aspecto importante a ser controlado pelos contribuintes é o grau com que varia a progressividade, de um estágio a outro, de uma alíquota a outra, verticalmente. ... Assim, suponhamos que um determinado tributo incida da seguinte maneira: até \$ 10 = alíquota de 10%; até \$ 20 = alíquota de 50%; de \$ 20 em diante = alíquota de 55%. Note-se que, no caso, mesmo admitindo-se a possibilidade de progressividade no tributo em questão, ainda assim a sua constitucionalidade na hipótese exemplificada seria no mínimo questionável, pois o crescimento das alíquotas não guardou qualquer proporção com o crescimento dos valores. ... Note-se que o aumento das alíquotas em questão foi drástico na hipótese intermediária, se comparado com as hipóteses extremas. ... Ainda que a Constituição tenha permitido o uso de tratamento desigual (através da progressividade), esse tratamento desigual deve guardar coerência e igualdade interna. ... Haverá assim agressão aos princípios da razoabilidade, isonomia e do não-confisco, seja pela oneração irrazoável do contribuinte intermediário, seja pela sensação de penalização que essa discriminação gerará. Como se vê, a progressividade, ainda quando expressamente autorizada pela Carta, será passível de controle de constitucionalidade, inclusive pelo princípio do não-confisco, sendo que esse controle não se fará necessariamente em relação à alíquota teto, alíquota máxima, mas senão também na relação que as diversas alíquotas guardam entre si. ... Também se caracteriza o efeito-confisco quando se procede à introdução de progressividade em tributos que não comportam esta técnica. É o caso dos impostos reais, como o IPTU, cuja inconstitucionalidade das alíquotas progressivas já foi reiteradamente declarada pelo STF. Embora a Corte Suprema não tenha abordado a questão pelo enfoque do princípio do não-confisco, parece-nos que a

ESTEVIÃO HORVATH destaca que, muito embora o princípio do “não-confisco” seja uma limitação à progressividade, não se resume a isso. Assim, referido autor parece estar de acordo com as lições de CÉSAR ALBIÑANA, no sentido de que “...o princípio da não-confiscatoriedade deve ser enlaçado com o de progressividade do próprio sistema...”, sendo certo, também, que “...na medida em que é progressivo não pode ser, quantitativamente falando, confiscatório”^{599/600}.

É interessante notar que, com base no entendimento de ESTEVIÃO HORVATH, é possível defender a tese de que o princípio que proíbe a instituição de tributos com efeitos de confisco opera um duplo comando à progressividade: primeiro, que o tributo, quando instituído, seja progressivo; em segundo lugar, que esta progressividade não seja elevada a ponto de ultrapassar a capacidade contributiva do sujeito passivo, e, assim, ocasionar a criação de um tributo com o indesejado efeito confiscatório.

O princípio do “não-confisco” como norma que determina a eleição da progressividade como técnica de apuração do tributo é defendida, também, por JORGE DE OLIVEIRA VARGAS. Confira-se:

Só com a progressividade se realiza a igualdade material, porque só com ela se consegue diminuir as desigualdades. A alíquota proporcional mantém as desigualdades, enquanto que a alíquota regressiva aumenta as desigualdades. Se o programa constitucional é no sentido de realizar a igualdade diminuindo as desigualdades, a presença da progressividade na tributação é indispensável. ... Disto resulta que a progressividade é a regra. Aplicá-la a outros tributos não é só possível, como também uma exigência do próprio sistema. *A alíquota única é confiscatória em relação ao mínimo e ao médio vital*⁶⁰¹. (destacamos)

sua aplicação ao caso é perfeitamente conciliável com o entendimento da Corte Máxima”. (**O princípio...**, *op. cit.*, p.181-182).

⁵⁹⁹ **O Princípio...**, *op. cit.*, p.80.

⁶⁰⁰ Nas palavras do autor, “...a doutrina, majoritariamente, costuma entender o princípio da vedação do confisco como um limite à progressividade. Há quem até mesmo limite a esta a função deste princípio. Esta postura, no nosso sentir, representa, no mínimo, um confortável comodismo, porquanto se restringe a aplicação do princípio às situações em que é mais visível e aferível a sua incidência. À toda evidência ele é uma limitação à progressividade. Porém não é só isso. A limitação que sofre a progressividade não se acha desvinculada, por outro lado, do próprio direito de propriedade. Deveras, alíquotas progressivas devem pretender servir como instrumento de realização de justiça da tributação e como forma indireta de distribuição de riqueza, não, porém, como expropriação sem a devida e obrigatória indenização”. (*Ibidem*, p.79-80).

⁶⁰¹ **Princípio...**, *op. cit.*, p.170-171.

Conforme as lições de ANTONIA AGÜLLÓ AGUERO, a proibição de efeitos de confisco no âmbito da tributação possui a finalidade de “...establecer un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional”⁶⁰².

FRANCISCO GARCÍA DORADO reconhece que “...la prohibición confiscatoria pone un límite o tope a la progresividad...”; porém, este mesmo autor destaca que a norma que proíbe o alcance confiscatório em matéria de tributação possui um alcance maior, justamente por estar relacionado à ideia de justiça. Veja-se:

...consideramos que el principio de no confiscatoriedad garantiza que la carga tributaria se mantenga dentro de unos límites justos. Así, pues, debemos tener en cuenta que la excesiva carga tributaria detraída al ciudadano puede provenir, no sólo de un grado de progresividad elevado, sino también de un inadecuado tratamiento de otros elementos de la estructura del tributo, como por ejemplo: tomar un objeto que no manifieste una capacidad económica, una sobrevaloración de la capacidad económica del sujeto, gravar el mínimo existencial, unos tipos de gravamen excesivos, etc.⁶⁰³.

NAVEIRA DE CASANOVA, ao tratar a respeito da relação entre “não-confisco” tributário e progressividade, assevera que:

Así, se tiene dicho desde una primera posición, que el principio de no confiscación consiste en establecer un límite a la imposición progresiva para la realización de la justicia cuando el sistema tributario esté enfrentado con otras instituciones protegidas por la Constitución, como, por ejemplo, la propiedad privada. ...
Esa limitación a la progresividad, herramienta principal para ejercer una presión tributaria diferenciada, es un límite en defensa de la propiedad, que aunque pueda aparecer aislado dentro del ámbito tributario, está estrechamente relacionado con las normas que regulan el régimen de la propiedad⁶⁰⁴.

⁶⁰² La Prohibición..., **Revista**..., *op. cit.*, p.33.

⁶⁰³ **Prohibición**..., *op. cit.*, p.130.

⁶⁰⁴ **El Principio**..., *op. cit.*, p.162.

Assim, conclui-se que o princípio do “não-confisco”, como norma protetora dos direitos de propriedade e liberdade e, em razão disso, relacionada com os ideais de justiça tributária, estabelece um limite à progressividade, especificamente no que diz respeito à proibição de utilização de alíquotas que, ou incidam sobre o mínimo existencial (=defesa do limite mínimo), ou que, de tão elevadas, prejudiquem ou inviabilizem o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade por parte do sujeito passivo (=defesa do limite máximo). Deste modo, pode-se dizer que a progressividade se inicia somente após o término do mínimo existencial, e possui aplicabilidade plena enquanto se verificar a existência de capacidade contributiva. Ultrapassados os limites mínimo e máximo da capacidade contributiva, a tributação progressiva será inconstitucional, por violação à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

3.6. Razoabilidade e proporcionalidade.

A origem do princípio da razoabilidade está na Magna Carta de 1215, especificamente na cláusula *law of de land*, sendo que, modernamente, sua positivação se deu por meio das emendas 5^a e 14^a, da Constituição norte-americana⁶⁰⁵, que tratam a respeito do *due process of law*⁶⁰⁶.

LUÍS ROBERTO BARROSO destaca que, nos Estados Unidos, o chamado princípio do devido processo legal (= *due process of law*) foi marcado por duas fases: “...a primeira, onde se revestiu de caráter estritamente

⁶⁰⁵ Eis a redação das referidas emendas: “Amendment V. No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation”. (destacamos). Em português, o trecho em destaque revela que nenhuma pessoa terá privado o seu direito à vida, liberdade ou propriedade sem o devido processo legal. “AMENDMENT XIV. Section 1. □ All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws. (destacamos)”. Em português, o trecho em destaque significa que nenhum Estado poderá privar qualquer pessoa da vida, liberdade ou propriedade, sem o devido processo legal.

⁶⁰⁶ BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol.23, p.65, Abr/1998 DTR\1998\191.

processual (*procedural due process*), e uma segunda, de cunho substantivo (*substantive due process*), que se tornou fundamento de um criativo exercício de jurisdição constitucional”⁶⁰⁷. Na primeira fase, observou-se uma garantia especialmente voltada para o contraditório e para a ampla defesa, ao passo que, na segunda, foi possível verificar o “...exame de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*) das normas jurídicas e dos atos do Poder Público em geral”⁶⁰⁸.

Infere-se, portanto, que a razoabilidade se tornou um importante critério para aferição da legitimidade, ou não, dos atos praticados pelo Poder Público, notadamente a Administração Pública e o Poder Judiciário. Nesse sentido, pode-se dizer que o ato emanado pela autoridade pública que não respeitar o princípio da razoabilidade será, inexoravelmente, inconstitucional.

A ideia de razoabilidade está relacionada com a *justiça*^{609/610/611}, e trata-se de parâmetro para a verificação do equilíbrio e moderação dos atos praticados pela Administração.

Nas palavras de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

Considera-se razoável aquele ato conforme a razão e aceito como justo dentro de um contexto social. Pensar em algo razoável é pensar em algo aceitável segundo o entendimento

⁶⁰⁷ Ibidem, p.67.

⁶⁰⁸ Ibidem, p.69.

⁶⁰⁹ Conforme LUÍS ROBERTO BARROSO, “O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo o ordenamento jurídico: a justiça”. (Ibidem, p.70).

⁶¹⁰ Conforme as lições de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, “...a razoabilidade no ordenamento pátrio destaca-se como princípio geral vinculado a interpretação do direito, por meio do qual busca-se valorar os conceitos atinentes à justiça quanto aos atos governamentais e legislativos. ... De fato, trata-se a razoabilidade de um dos princípios jurídicos implícitos no Texto Constitucional, cujo objetivo maior é a busca da justiça na elaboração e na execução das normas jurídicas, ou seja, é um dos meios que deve ser utilizado para limitar a produção de normas, bem como a execução de atos eminentemente arbitrários, injustos ou irrazoáveis decorrentes dos Poderes Públicos”. (MARTINS, Ives Gandra. Exclusão sumária do REFIS por ausência de cumprimento de requisito formal: Ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e motivação. Inconstitucionalidade das resoluções CG/REFIS 9 e 20. Ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa e boa-fé, e aos contidos nos arts. 170 e 174 da CF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 58, p.277, Set/2004, DTR\2004\913)

⁶¹¹ Para HÉCTOR VILLEGAS, “Todo acto, para ser constitucionalmente válido, debe ser razonable, y lo contrario implica una violación a la Constitución. Por razonabilidad en sentido estricto se entiende el fundamento de verdad o justicia. Un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.279-280).

de um homem comum; em outras palavras: justo para a sociedade em geral⁶¹².

Para que um ato praticado pela autoridade pública (por exemplo, o legislador) não viole o princípio da razoabilidade, deve existir compatibilidade entre os *motivos, meios e finalidade* relacionados ao referido ato. E para que se verifique esta compatibilidade, é necessário, inicialmente, averiguar a razoabilidade *dentro da lei*, chamada por LUÍS ROBERTO BARROSO de *razoabilidade interna*, "...que diz com a existência de uma relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins"⁶¹³. Num segundo momento, deve-se aferir a existência da *razoabilidade externa*, "...isto é: sua adequação aos meios e fins admitidos e preconizados pelo texto constitucional"⁶¹⁴.

Assim, "somente será considerado ato razoável aquele que apresentar uma relação proporcional entre os motivos, os meios e os fins da norma (razoabilidade interna), bem como se adequar aos meios e fins constitucionalmente previstos (razoabilidade externa)"⁶¹⁵.

Conforme as lições de LINARES QUINTANA, a razoabilidade:

...consiste en la adecuación de los medios utilizados por el legislador a la obtención de los fines que determina la medida, a efectos de que tales medios no aparezcan como infundados o arbitrarios, es decir, no proporcionados a las circunstancias que los motiva y a los fines que se procura alcanzar con ellos. ... Tratase, pues, de una correspondencia entre los medios propuestos y los fines que a través de ellos deben alcanzarse⁶¹⁶.

Inferre-se, portanto, que o princípio da razoabilidade trata-se de um instrumento de proteção dos direitos de liberdade, já que proíbe "...o excesso e veda o arbítrio do poder, como forma de proteção dos direitos e da liberdade das pessoas"⁶¹⁷.

⁶¹² Exclusão... **Revista...**, *op. cit.*, p.279.

⁶¹³ Os princípios..., *op. cit.*, p.71.

⁶¹⁴ Idem.

⁶¹⁵ MARTINS, Ives Gandra. Exclusão..., **Revista...**, *op. cit.*, p.280.

⁶¹⁶ LINARES QUINTANA, Segundo V. **Reglas para la interpretación constitucional**. Buenos Aires: Plus Ultra, 1987, p.122.

⁶¹⁷ ROSAS, Roberto. Devido Processo Legal: Proporcionalidade e Razoabilidade. **Revista dos Tribunais**. Vol. 783, p.11, Jan / 2001, DTR\2001\98.

Convém ressaltar, ainda, que doutrina e jurisprudência comumente utilizam o verbete *razoabilidade* como sinônimo de *proporcionalidade*.

Para LUÍS ROBERTO BARROSO, “...razoabilidade-proporcionalidade” são termos “...empregados de modo fungível”, sendo que a razoabilidade teve destaque no sistema jurídico norte-americano, como já mencionado em linhas anteriores, ao passo que a teoria que trata a respeito da proporcionalidade foi objeto de desenvolvimento por parte da doutrina alemã⁶¹⁸. A esse respeito, há julgados do Supremo Tribunal Federal em que se utilizou as duas palavras indistintamente, como se sinônimas fossem⁶¹⁹.

Para CÁSSIO MACHADO CAVALLI, proporcionalidade “...significa que o legislador está adstrito aos direitos fundamentais, no sentido de que há um controle da medida em que os direitos fundamentais serão restringidos na busca de determinados fins e um controle dos meios para atingir-se determinados fins” ⁶²⁰, conceito este que parece não distinguir, substancialmente, da razoabilidade.

O mesmo se pode verificar das lições de GIOVANNI MOSCHETTI, para quem:

⁶¹⁸ Nesse sentido, assevera o autor que “... ideia de razoabilidade remonta ao sistema jurídico anglo-saxão, tendo especial destaque no direito norte-americano, como desdobramento do conceito de devido processo legal substantivo. O princípio foi desenvolvido, como próprio do sistema do common law, através de precedentes sucessivos, sem maior preocupação com uma formulação doutrinária sistemática. Já a noção de proporcionalidade vem associada ao sistema jurídico alemão, cujas raízes romano-germânicas conduziram a um desenvolvimento dogmático mais analítico e ordenado. De parte isto, deve-se registrar que o princípio, nos Estados Unidos, foi antes de tudo um instrumento de direito constitucional, funcionando como um critério de aferição da constitucionalidade de terminadas leis. Já na Alemanha, o conceito evoluiu a partir do direito administrativo, como mecanismo de controle dos atos do Executivo. Sem embargo da origem e do desenvolvimento diversos, um e outro abrigam os mesmos valores subjacentes: racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos. Por essa razão, razoabilidade e proporcionalidade são conceitos próximos o suficiente para serem intercambiáveis”. (BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.328).

⁶¹⁹ Nesse sentido: “...se, ao contrário, desafiam a medida da *razoabilidade* ou da *proporcionalidade*, caracterizam privilégios inconstitucionais” (ADI 1910, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27/02/2004. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011 - destacamos). Ainda: “...à luz do princípio da *proporcionalidade* ou da *razoabilidade*, se impõe evitar a afronta à dignidade pessoal...” (HC 76060, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31/03/1998. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011 - destacamos).

⁶²⁰ CAVALLI, Cássio Machado. A Compreensão Jurídica do Dever de Razoabilidade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 50, p.220, Jan/2005, DTR\2005\61.

El principio de proporcionalidad es parte integral del Estado de derecho: cada poder público debe actuar de manera proporcional, y tiene la prohibición de exceder en el ejercicio de sus funciones. Por eso, este principio es denominado también como “prohibición de exceso”.

Siendo un principio fundamental del Estado de derecho, e intrínsecamente conectado a la dignidad de la persona, el principio de proporcionalidad se manifiesta en cada actividad de los poderes públicos: el poder ejecutivo, el poder judicial, y el poder legislativo.

Entonces la administración pública - teniendo en cuenta los hechos a su disposición - debe adoptar medidas “proporcionales” al fin; el juez debe pronunciar sentencias “proporcionadas” a la gravedad de los hechos determinados y a la personalidad del imputado; el legislador debe aprobar leyes que sean “proporcionadas” a los fines que quiere perseguir.

En consecuencia serán “contrarios a la Constitución todos los actos del Estado que no son proporcionados, o sea cuando causan al titular del derecho una desventaja, reconocible por estar incluidos en una relación que se pone mas allá del fin del bien común (Gemeinwohlzweck)”⁶²¹.

Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO:

O princípio da proporcionalidade, por sua vez, exige relação entre meios utilizados pelo Poder Público e os fins que ele se propõe realizar.

...

Trata-se de preceito que confronta a onipotência não apenas do administrador público, mas também do legislador. Tanto as leis como os atos do poder público submetem-se ao princípio da proporcionalidade, devendo haver conformidade entre a prescrição e o fim almejado⁶²².

Para AGUSTÍN GORDILLO, uma medida não condizente com o princípio da proporcionalidade é aquela que, dentre outras razões, “...não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei deseja alcançar, ou seja, que se trate de uma medida desproporcionada, excessiva em relação ao que se deseja alcançar”⁶²³.

Há que se destacar, ainda, que uma parcela da doutrina, com fundamento no conhecimento jurídico produzido na Alemanha, leva em

⁶²¹ MOSCHETTI, Giovanni. El Principio de Proporcionalidad en las Relaciones Fisco-Contribuyente (primera parte). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol.76, p. 277, Set/2007, DTR\2007\568.

⁶²² **Derivação...**, *op. cit.*, p.336.

⁶²³ **Princípios...**, *op. cit.*, p.183-184.

consideração três elementos para a caracterização do princípio da proporcionalidade. São eles:

(a) da adequação, que exige que as medidas adotados pelo Poder Público mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos; (b) da necessidade ou exigibilidade, que impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para atingimento do fins visados; e (c) da proporcionalidade em sentido estrito, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, para constatar se é justificável a interferência na esfera dos direitos dos cidadãos. Na feliz síntese de Willis Santiago Guerra Filho: "Resumidamente, pode-se dizer que uma medida é adequada, se atinge o fim almejado, exigível, por causar o menor prejuízo possível e finalmente, proporcional em sentido estrito, se as vantagens que trará superarem as desvantagens"⁶²⁴.

Todavia, existem autores que defendem a existência de uma distinção substancial entre razoabilidade e proporcionalidade, capaz de afastar a fungibilidade mencionada anteriormente. Nesse sentido, LUÍS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA assevera que estes verbetes:

...expressam construções jurídicas diversas. Pode-se admitir que tenham objetivos semelhantes, mas isso não autoriza o tratamento de ambos como sinônimos. Ainda que se queira, por intermédio de ambos, controlar as atividades legislativa ou executiva, limitando-as para que não restrinjam mais do que o necessário os direitos dos cidadãos, esse controle é levado a cabo de forma diversa, caso seja aplicado um ou outro critério⁶²⁵.

Assim, conclui referido autor que "Proporcionalidade e razoabilidade não são sinônimos. Enquanto aquela tem uma estrutura racionalmente definida, que se traduz na análise de suas três sub-regras (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), esta ou é um dos vários *topoi* dos quais o STF se serve, ou uma simples análise de compatibilidade entre meios e fins"^{626/627}.

⁶²⁴ Os princípios..., **Revista...**, *op. cit.*, p.72.

⁶²⁵ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. **Revista dos Tribunais**, Vol. 798, p.23, Abr/2002, DTR\2002\235.

⁶²⁶ *Ibidem*, p.24.

Seja como for, não há como se negar a íntima relação existente entre razoabilidade e proporcionalidade, especificamente no que diz respeito à finalidade buscada pelos princípios em questão, que, em última análise, consiste na construção e preservação de um sistema jurídico *justo*. Por este motivo é que, neste estudo, será adotada a linha de pensamento de LUÍS ROBERTO BARROSO, para quem os termos em questão podem ser empregados indistintamente⁶²⁸.

O princípio da razoabilidade, ou proporcionalidade, não estão positivados expressamente no texto constitucional. Trata-se, em verdade, de norma implícita, extraída, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, da cláusula que trata a respeito do devido processo legal, contida no art. 5º, LIV, da Constituição Federal^{629/630}.

É comum a invocação acerca da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo⁶³¹. Sobre o assunto, vale mencionar as lições de

⁶²⁷ No mesmo sentido, LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, para quem "...a noção de razoabilidade é mais ampla, com maior indeterminação e possui uma estrutura formal menos rígida que o princípio da proporcionalidade". (**Proibição...**, *op. cit.*, p.101).

⁶²⁸ Nas palavras do referido autor, "...é conveniente ressaltar que a doutrina e a jurisprudência, assim na Europa continental como no Brasil, costumam fazer referência, igualmente, ao princípio da proporcionalidade, conceito que em linhas gerais mantém uma relação de fungibilidade com o princípio da razoabilidade. Salvo onde assinalado, um e outro serão aqui empregados indistintamente". (Os princípios..., **Revista...**, *op. cit.*, p.74).

⁶²⁹ "Art. 5º... LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

⁶³⁰ Nesse sentido, merece destaque o seguinte trecho da ementa do acórdão proferido na ADI-MC n. 1158-8/AM: "A norma legal, que concede a servidor inativo gratificação da remuneração mensal, ofende o critério da razoabilidade que atua, enquanto projeção da cláusula do "substantive due process of law", como insuperável limitação ao poder normativo do Estado". (destaques no original). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1158 MC, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/05/1995. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011). Sobre a relação entre razoabilidade ou proporcionalidade (aqui aparentemente considerados como sinônimos no voto do Ministro Relator), confira-se o seguinte trecho do acórdão proferido na ADI n.1753: "A igualdade das partes é imanente ao **procedural due process of law**; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, tem sido reputados não arbitrários por visarem compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso das inovações discutidas, de favorecimento unilateral aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a consequência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo". (ADI 1753 MC, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/06/1998. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011).

⁶³¹ Nesse sentido, vale destacar a redação do art. 2º, da Lei n.9.784/1999, que dispõe a respeito do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal: "A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade,

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que, a respeito da *razoabilidade*, assevera que:

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício da discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga de competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis –, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada⁶³².

No que diz respeito à *proporcionalidade*, referido autor se manifesta no seguinte sentido:

Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto freqüentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser *validamente* exercidas na *extensão e intensidade* proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que são atreladas. Segue-se que os atos cujos conteúdos ultrapassem o necessário pra alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade, porquanto desbordam do âmbito da competência; ou seja, superam os limites que naquele caso lhes corresponderiam⁶³³.

Contudo, há que se destacar que não é apenas no âmbito da Administração Pública que o princípio da razoabilidade-proporcionalidade possui aplicação. Em matéria de tributação, o STF já se manifestou a respeito do controle da razoabilidade dos atos praticados pelos membros do Poder Legislativo a partir do “*détournement de pouvoir*”, figura esta extraída originariamente do direito administrativo francês, e que trata a respeito daquilo que é conhecido no Direito brasileiro como *desvio de poder*. Nesse sentido, merece transcrição a seguinte passagem do voto proferido pelo Ministro

motivação, *razoabilidade*, *proporcionalidade*, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”. (destacamos).

⁶³² Curso..., *op. cit.*, p.99.

⁶³³ Ibidem, p.101.

OROZIMBO NONATO: “O poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir... É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘détournement de pouvoir’”⁶³⁴.

HUMBERTO ÁVILA, com fundamento na doutrina alemã, relaciona o dever de proporcionalidade à proibição material de excesso. Neste ponto, assevera o autor que “...quando o encargo é tão alto que o direito de propriedade não mais possui o mínimo de eficácia, ele é inconstitucional”⁶³⁵.

Portanto, a aplicação do princípio da razoabilidade-proporcionalidade, no âmbito tributário, implica dizer que “A restrição estatal por meio da instituição de impostos não pode ir tão longe, a ponto de aniquilar os direitos de liberdade. Essa limitação material decorre da proibição de excesso...”⁶³⁶. É evidente, portanto, a íntima relação entre o princípio em questão e aquele positivado no art. 150, IV, da Constituição, que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco: ambos funcionam como uma espécie de “freio” ao exercício da competência tributária, e obrigam o legislador a, no momento da criação do tributo, levar em consideração os critérios informadores da razoabilidade-proporcionalidade (=moderação, medida justa), sob pena de inconstitucionalidade do gravame.

Nas palavras de GRIZIOTTI, “...se incurre en exceso de imposición cuando la cuantía del gravamen fiscal no está en relación y *proporción con la causa de la imposición* o con la propia capacidad contributiva de los individuos sometidos a gravamen”⁶³⁷. (destacamos)

No mesmo sentido são as lições de ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO:

...en mi opinión, la clausula constitucional de prohibición del alcance confiscatorio no es en ningún caso un enunciado superfluo ni redundante, sino más bien *una concreción autónoma del principio de proporcionalidad* inherente al Estado de Derecho y que deriva directamente de la idea de justicia. ... La intervención en un bien jurídico mediante el ejercicio del poder tributario (en este caso la propiedad o esfera patrimonial de las personas y la limitación de su libertad económica), en la

⁶³⁴ RE 18331, Relator Ministro Orozimbo Nonato, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10/08/1953. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.

⁶³⁵ **Sistema...**, *op. cit.*, p.104.

⁶³⁶ *Ibidem*, p.105.

⁶³⁷ **Principios...**, *op. cit.*, p.310.

medida en que la propiedad es una condición y garantía de las libertades personales y contribuye a la autonomía individual y al libre desarrollo de la personalidad que proclama al art. 10 CE, *no puede ir más allá de lo que es necesario y proporcionado para la protección de otros bienes, derechos o intereses también constitucionalmente protegidos*, como, sin duda, concurre en el establecimiento y regulación de los tributos (el interés público ínsito en el deber de solidaridad social y económica de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos)⁶³⁸. (destacamos)

Para FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco é uma das faces do princípio da razoabilidade-proporcionalidade. Nesse sentido, assevera o autor que:

Todo tributo confiscatório/com efeito de confisco é irrazoável, agride ao devido processo legal substantivo. O princípio da razoabilidade contém o do não-confisco, notadamente porque nem todo ato normativo irrazoável terá também efeito confiscatório, mas todo o tributo com efeito de confisco seguramente apresentar-se-á em colisão também com o devido processo substantivo. Assim, poderíamos dizer que o princípio do não-confisco é uma faceta tributária do princípio da razoabilidade/proporcionalidade/devido processo substantivo. Não é à toa que o princípio da proporcionalidade é também chamado de *proibição de excesso*⁶³⁹.

Nessa mesma linha de pensamento são as lições de JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, para quem:

...a vedação aos efeitos confiscatórios em matéria de tributação é a confirmação da aplicabilidade do devido processo legal substantivo no sistema tributário.

Os comandos constitucionais se confirmam a cada momento, não por mera repetição inútil, mas para reforçar o programa constitucional, afina a Constituição Federal de 1988 é, como já se disse, uma Constituição analítica.

Por outras palavras, pode-se concluir que o art. 150, IV, da Constituição Federal, veio deixar explícito no sistema tributário, o princípio da razoabilidade⁶⁴⁰.

⁶³⁸ BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad Tributaria y Tutela Constitucional. Un Estudio de Jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1. CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)**. Madrid: Marcial Pons, 2011, p.165-166.

⁶³⁹ O princípio..., *op. cit.*, p.220.

⁶⁴⁰ Princípio..., *op. cit.*, p.93.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO observa que o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos confiscatórios tem sido utilizado para fixar determinados padrões para que a tributação não se torne algo insuportável para uma determinada sociedade, salientando que “Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação...”⁶⁴¹.

PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO destaca que “...não se admite tributação exacerbada, que ultrapasse os limites da razoabilidade, ou seja, que não guarde correlação lógica entre *meio e fim*”^{642/643}. Adiante, defende o autor que “O legítimo exercício do poder de tributar exige, portanto, um mínimo de moderação, a fim de que o tributo não se transforme em inaceitável confisco, vedado não só pelo direito constitucional pátrio, como também pela maioria das constituições contemporâneas”⁶⁴⁴.

Para RICARDO LOBO TORRES, “...efeito confiscatório do tributo é o que, *ultrapassando o limite da razoabilidade*, aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência”⁶⁴⁵. (destacamos)

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO destaca que delimitar aquilo que se deve considerar como efeito de confisco – seus limites mínimo e máximo – não se trata de tarefa fácil, razão pela qual:

O poder público há que se comportar pelo critério da razoabilidade a fim de evitar insolvências, as quebras das pessoas jurídicas, bem como permitir a subsistência das pessoas físicas posto que a tributação não pode cercear o

⁶⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.306.

⁶⁴² **Confisco**..., *op. cit.*, p.96.

⁶⁴³ CASSIANO MENKE defende que proibição aos efeitos de confisco, proporcionalidade e razoabilidade tratam-se de normas distintas, não tratando, este autor, a respeito da íntima ligação entre estes princípios, como feito neste estudo. Confirma-se as lições deste autor: “...o postulado da proibição aos efeitos de confisco não equivale ao postulado da proporcionalidade, nem ao postulado da razoabilidade. O cenário que enseja sua aplicação depende, apenas, da existência de uma restrição aos direitos fundamentais causada pelas normas tributárias. É desnecessária a análise da relação entre um meio e um fim e entre um critério e uma medida. E sua utilidade é a de evitar que esses direitos percam totalmente sua função individual”. (**A Proibição**..., *op. cit.*, p.97).

⁶⁴⁴ **Confisco**..., *op. cit.*, p.96.

⁶⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais**..., *op. cit.*, p.173.

pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana⁶⁴⁶.

A razoabilidade-proporcionalidade serve, portanto, como instrumento limitador do exercício da competência tributária. O ônus fiscal não pode ser criado de maneira irrazoável e desproporcional, sob pena de, em razão do indesejado (e, em determinadas situações, insuportável!) excesso, violar-se o fundamental direito de propriedade do contribuinte, ou, ainda, os direitos de liberdade, como a livre iniciativa.

Quando o legislador tributário não levar em conta os critérios relacionados à razoabilidade-proporcionalidade (isto é, agir de maneira desequilibrada, e sem qualquer proporção com a finalidade que legitima sua instituição), e o tributo chegar ao ponto de prejudicar, ou inviabilizar, o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade, este será dotado de efeitos confiscatórios, situação em que deverá ser expulso do ordenamento, por violar a norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição.

Pode-se dizer que a razoabilidade-proporcionalidade trata-se de critério a ser utilizado pelo legislador. No âmbito da tributação, o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco impõe esta diretriz ao ente político detentor da competência tributária, ou seja, determina que, no momento da criação do tributo, se observe a razoabilidade-proporcionalidade⁶⁴⁷, pois, do contrário, poder-se-á restar configurada, no caso concreto, uma grave violação aos direitos de propriedade e/ou liberdade do sujeito passivo.

Para LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, o princípio da razoabilidade (utilizado, para fins deste estudo, como sinônimo de proporcionalidade) confere concreção à norma que proíbe a instituição de tributos com efeitos de confisco. Confira-se as palavras do autor:

⁶⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade**..., *op. cit.*, p.161.

⁶⁴⁷ Para ESTEVÃO HORVATH, "...o legislador tributário das pessoas políticas da federação brasileira pode editar lei criando ou majorando tributos; tem, porém, de obedecer, entre outros, o princípio que proíbe tributo com efeito de confisco. O que é isto se não uma limitação à discricionariedade legislativa? Como deverá portar-se, então, o legislador? À falta de critérios, mais objetivos, servir-se da razoabilidade, da proporcionalidade etc". (**O princípio**..., *op. cit.*, p.59).

No caso do “efeito de confisco”, trata-se de conceito que demanda concreção. Esta se fará com o auxílio do princípio da razoabilidade (norma que regula a aplicação de outras normas), especialmente no seu conteúdo de proibição de arbitrariedade, exigência de moralidade e equidade, justificabilidade à luz de argumentação prática racional e aceitação pela comunidade. Estes elementos auxiliarão a concreção, na sua aplicação jurisprudencial e doutrinária, do conceito indeterminado “efeito de confisco”⁶⁴⁸.

Com base nestas premissas, é lícito admitir que o tributo com efeito de confisco é aquele resultante do exercício da competência tributária com desrespeito à razoabilidade-proporcionalidade, seja porque atingiu patrimônio inapto à tributação (como é o caso do mínimo existencial), seja porque, de tão excessivo, prejudicou, ou até mesmo inviabilizou, o exercício dos direitos de liberdade. De fato, não é razoável, nem proporcional, instituir gravames incidentes sobre a faixa econômica destinada à sobrevivência digna do indivíduo e de sua família (=mínimo existencial), ou cobrar tributos que, de tão gravosos, impossibilitem, por exemplo, o exercício do direito à livre iniciativa. Em ambas as situações a exação será inconstitucional por violação ao princípio do “não-confisco”, pelo fato de o legislador haver preterido a adoção da razoabilidade-proporcionalidade como base para a instituição do gravame.

Finalmente, vale destacar que nem sempre uma exação violadora da razoabilidade-proporcionalidade será inconstitucional por violação, também, ao princípio do “não-confisco”. Isso porque, como já mencionado neste estudo, a violação ao art. 150, IV, da CF/88 somente se materializará quando a exação, de tão gravosa, ocasionar graves prejuízos ao exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade. Nas demais situações em que, embora irrazoável, ou desproporcional, o tributo não impeça o exercício dos direitos fundamentais, não há que se invocar violação à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco⁶⁴⁹.

⁶⁴⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p.107.

⁶⁴⁹ Imagine-se a seguinte situação: uma lei Municipal que cobrasse dos estabelecimentos comerciais, a título de taxa de lixo, a quantia de R\$ 500,00 (quinhentos reais)/ano, com exceção dos estabelecimentos bancários, que deveriam recolher o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)/ano. Sem adentrar em questões como, por exemplo, a impossibilidade de tributação fixa, violação à isonomia e à capacidade contributiva, é fácil notar a inconstitucionalidade da exação por violação ao princípio da razoabilidade-proporcionalidade, pois, muito embora a cobrança, em relação aos bancos, da taxa “majorada”, não impossibilite a continuidade do exercício das atividades econômicas, nem impeça, ou prejudique, sobremaneira, o exercício do direito de propriedade (ou seja, não implique em violação ao art. 150, IV, da Constituição

CAPÍTULO 4. APLICABILIDADE E ESTIPULAÇÃO DE LIMITES OBJETIVOS RELACIONADOS AO PRINCÍPIO DO “NÃO-CONFISCO”.

4.1. Multas e o princípio que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco.

A Constituição Federal, como se observa do já mencionado art. 150, IV, dispõe que às pessoas políticas é vedado “utilizar *tributo* com efeito de confisco”. (destacamos) Com base neste dispositivo, doutrina e jurisprudência passaram a tratar a respeito da aplicabilidade, ou não, do princípio do “não-confisco” às multas cobradas em razão do descumprimento de deveres tributários.

Como se sabe, multa é penalidade aplicada em razão do cometimento de um ato ilícito, de modo que, por ilicitude, deve-se compreender o “...*fenômeno consistente no descumprimento de um dever legal ou contratual*”⁶⁵⁰.

O Código Tributário dispõe, em seu art. 113, *caput* e parágrafos 1º a 3º, os deveres legais relacionados às prestações tributárias. Confira-se a redação do referido dispositivo:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, verifica-se que, no âmbito das prestações tributárias, existe aquilo que o CTN denominou de *obrigação principal*, cujo objeto se revela no

Federal), não há qualquer justificativa razoável que permita concluir que as instituições financeiras produzam mais lixo do que, por exemplo, bares e restaurantes, e que, em razão disso, devam recolher uma quantia maior, aos cofres públicos, a título desta taxa.

⁶⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.8.

“...comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo”⁶⁵¹. Esta prestação pecuniária, por sua vez, pode dizer respeito, a teor do §1º, do art. 113, do Código Tributário Nacional, tanto ao pagamento de quantia relativa à tributo (quando praticado o fato que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária), como penalidade pecuniária (quando da ocorrência de alguma infração à legislação tributária).

Por outro lado, as obrigações ditas *acessórias*, previstas no §2º, do art. 113, do CTN, dispõem acerca de comportamentos dos sujeitos passivos relacionados não ao dever de se levar dinheiro aos cofres públicos, mas, sim, à prática de atos (como, por exemplo, emitir nota fiscal quando da saída da mercadoria do estabelecimento comercial), abstenção de fatos (como é o caso da proibição de se ocasionar embaraço à fiscalização), ou, ainda, a um mero “suportar” (por exemplo, se submeter à fiscalização), todos relacionados ao interesse da fiscalização. Não é por outro motivo que MAURÍCIO ZOCKUN sustenta que as obrigações ditas *acessórias* “...objetivam, apenas e tão somente, verificar o possível nascimento e cumprimento do objeto de uma obrigação tributária material (ou obrigação tributária principal)”⁶⁵².

Nesse sentido, restará configurado o ilícito tributário quando: a) houver o descumprimento da obrigação *principal*, ou seja, quando se verificar a ausência de recolhimento, aos cofres públicos, de determinada quantia a título de tributo, ou, ainda, recolhimento a menor que o devido; b) quando o sujeito passivo descumprir as obrigações *acessórias* previstas em lei, e instituídas no interesse da fiscalização⁶⁵³.

⁶⁵¹ **Hipótese**..., *op. cit.*, p.35.

⁶⁵² ZOCKUN, Maurício. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.121. Este mesmo autor destaca, ainda, que “...essa obrigação tributária [acessória] pretende que o sujeito passivo leve (consistente num fazer) ao conhecimento da pessoa competente (que figura no pólo ativo dessa relação jurídica) informações que lhe permitam apurar o surgimento das relações jurídicas de direito tributário material, de tal forma a instrumentalizar a atividade da arrecadação e de fiscalização de tributos, mas não apenas isso. Pode essa norma jurídica obrigar que o sujeito passivo suporte (conduta humana de não fazer algo) a atividade de fiscalização efetuada pela pessoa competente, a teor do disposto no art. 196 do CTN, oportunidade na qual terceiros poderão ser intimados a prestar esclarecimentos sobre a pessoa fiscalizada de modo a permitir que o ente competente apure o eventual nascimento da obrigação tributária material (art. 197 do CTN). (Ibidem, p.119 – esclarecemos nos colchetes)

⁶⁵³ Conforme as lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no da acessória, implica ilicitude. Conseqüentemente, as infrações tributárias são de duas espécies: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de

Como já dito, as multas nada mais são do que sanções aplicadas em razão do descumprimento dos deveres mencionados nas linhas anteriores. Nas palavras de SACHA CALMON NAVARRO COELHO: “Multa é a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal ou contratual)”⁶⁵⁴, sendo que, neste estudo, o foco se dirige às multas decorrentes do descumprimento de deveres legais (no caso, as obrigações principal e acessória antes referidas).

Com fundamento no já mencionado art. 113, do Código Tributário Nacional, parcela da doutrina tem se manifestado no sentido de que o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco se aplica tanto às exações tributárias (como, inclusive, se infere da redação do art. 150, IV, da Constituição) como às multas aplicadas em virtude do descumprimento das obrigações tributárias, quais sejam, a principal e acessória.

Nesse sentido são as lições de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, para quem “A obrigação tributária é composta de tributo e penalidade, conforme determina o art. 113, do CTN...”, concluindo este autor que “Há de se convir que a soma de tributo e penalidade, que conforma a ‘obrigação tributária’, se ferir a capacidade contributiva, é expressamente confiscatória”⁶⁵⁵.

Nesta mesma linha de pensamento se manifestam LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI⁶⁵⁶, JOÃO FRANCISCO BIANCO⁶⁵⁷, ROGÉRIO VIDAL

“substanciais” e as segundas, de “formais”. Dessarte, a infração que caracteriza descumprimento de obrigação principal – pagamento de tributo – será substancial e a que vulnerar a obrigação acessória – fazer ou deixar de fazer atos legalmente previstos – será formal. (**Teoria...**, *op. cit.*, p.24).

⁶⁵⁴ Ibidem, p.41.

⁶⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p.54.

⁶⁵⁶ Este autor, com fundamento nos precedentes do Supremo Tribunal Federal, trata a respeito de limites quantitativos às penalidades decorrentes do descumprimento de deveres tributários. Confira-se: “...embora a multa não seja tributo, o CTN, em seu art. 113, §1o, dá-lhe o mesmo tratamento, pelo que a proibição constitucional de utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas tributárias, consoante antiga e firme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Relativamente à quantificação, buscando organizar e sistematizar esparsas decisões jurisprudenciais a respeito, cremos poder se considerar como tal (devendo, nestes casos, ser reduzidas pelo juiz) multas moratórias que ultrapassem 30%, e punitivas (no caso de infração dolosa, com intuito de fraude, em que a multa deve ser elevada, mas não confiscatória – os conceitos são distintos) superiores a 150% do valor do tributo devido”. (**Proibição...**, *op. cit.*, p.244).

⁶⁵⁷ “...o conceito de obrigação tributária principal, a que se refere o art. 113 do CTN, engloba qualquer tipo de obrigação de entregar recursos financeiros ao Estado. Isso quer dizer que deve-se considerar como sendo obrigação tributária principal tanto o pagamento do tributo em si mesmo como também o pagamento das correspondentes sanções pecuniárias. Ora, a meu

GANDRA DA SILVA MARTINS e JOSÉ RUBEN MARONE⁶⁵⁸ e MARIA TERESA DE CÁRCOMO LOBO⁶⁵⁹.

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, o princípio do “não-confisco” aplica-se, também, às multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários em virtude da proteção constitucional ao direito de propriedade. Confira-se as lições deste autor:

O *princípio do não-confisco*, insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, proíbe usurpar, simulando tributar ou sancionar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar, além da monta, com os gastos públicos; tampouco, sancioná-los desmedidamente.

...

Na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o *direito de propriedade* (embora submeta aos princípios da *função social* e da *dignidade da pessoa humana*), é evidente que a tributação ou a apenação fiscal não podem, por via indireta, torná-lo ilusório.

Com efeito, a tributação ou apenação fiscal não podem agredir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco. Em termos mais técnicos, não podem assumir feições confiscatórias⁶⁶⁰.

É interessante notar, ainda, que, no entender de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, a violação à norma extraída a partir do art. 150, IV, da

ver, o art. 150, IV, da Constituição deve ser interpretado no sentido de ser vedado ao Estado utilizar a instituição de qualquer tipo de obrigação tributária principal com efeito de confisco. Em outras palavras, o que o legislador constituinte pretendeu vedar foi a utilização do regime jurídico da instituição de tributos – assim considerado como sendo a criação de qualquer tipo de obrigação tributária principal – com o efeito de confisco”. (BIANCO, João Francisco. In.: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais**..., *op. cit.*, p.643)

⁶⁵⁸ “Se a obrigação tributária principal surge alberga tanto o tributo quanto a penalidade como seu objeto, e sendo a obrigação tributária originária do fato gerador, o qual, pelo princípio constitucional da legalidade, deve ter sua previsão na norma jurídica legislativa, o princípio da vedação ao confisco aplica-se tanto ao tributo quanto à penalidade, uma vez que entendemos não poder ter a obrigação tributária principal caráter expropriatório ou que lesione o direito de propriedade, a capacidade contributiva ou a livre iniciativa”. (MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais**..., *op. cit.*, p.836)

⁶⁵⁹ “Sujeitam-se à vedação constitucional as multas e as penalidades aplicadas em descumprimento de normas fiscais, quando forem exorbitantes, não guardando, destarte, qualquer equivalência com a natureza e/ou extensão da falta tributária. Uma multa excessiva é uma forma oblíqua – e iníqua – de violar o preceito constitucional de vedação de confisco pela via da tributação. ... As penalidades estão sujeitas à vedação, já que, em caso de descumprimento de normas fiscais, *integram o núcleo da obrigação tributária*, força do que estão resguardadas do confisco por determinação constitucional”. (LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais**..., *op. cit.*, p.195-196)

⁶⁶⁰ **Reflexões**..., *op. cit.*, p.198; 200.

Constituição da República, decorre da violação a outro princípio constitucional, qual seja, o da proporcionalidade. Tanto é assim que o autor em questão, ao tratar a respeito das obrigações acessórias, assevera que “...sanções de natureza tributária – ainda quando formalmente previstas em lei –, na tutela de interesses fiscalizatórios, são inconstitucionais, caso excedam os limites da proporcionalidade, de modo a se tornarem confiscatórias”⁶⁶¹.

Para RICARDO LOBO TORRES, “Sujeitam-se à vedação constitucional [aos efeitos de confisco] as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes”⁶⁶², entendimento que é compartilhado por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que, após tratar a respeito do art. 150, IV, da Constituição, consignou que “...uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações lícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”, razão pela qual, a partir do momento em que a multa “...é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto”⁶⁶³.

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal demonstram o firme posicionamento daquela Corte no sentido de que o princípio do “não-confisco”, positivado no art. 150, IV, da Constituição, aplica-se, também, às multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários.

Nesse sentido, merece destaque a seguinte passagem do acórdão proferido na ADI n. 551, de relatoria do Ministro ILMAR GALVÃO:

O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa ao ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo^{664/665}.

⁶⁶¹ Ibidem, p.207.

⁶⁶² **Tratado**, vol. III..., *op. cit.*, p.166.

⁶⁶³ **Teoria**, *op. cit.*, p.67.

⁶⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

Convém destacar que o STF tem reconhecido a competência do Poder Judiciário para, ao afastar a penalidade com efeito de confisco, estabelecer um percentual que seja razoável e proporcional à gravidade da conduta praticada pelo sujeito passivo^{666/667}.

Ademais, muito embora inexistia, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, precedente que tenha fixado um “percentual parâmetro”, para fins de identificação dos efeitos de confisco de uma multa, é possível notar, pelo conjunto dos julgados que trataram a respeito desta matéria, que, de maneira

⁶⁶⁵ O STF, ao julgar a ADI n.1075/MC, tratou a respeito da aplicabilidade do princípio do “não-confisco” tributário às multas, bem como sobre a necessidade de respeito à norma constitucional que trata a respeito da razoabilidade relacionada aos atos do Poder Público. Confira-se a seguinte passagem deste julgado, em que se tratou a respeito de multa de 300%, instituída pela Lei Federal n.8.846/94: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do ‘quantum’ pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1075/MC, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 24/11/2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

⁶⁶⁶ Nesse sentido: “A jurisprudência predominante desta Corte se orientou, como bem assinalam o despacho presidencial e o parecer acima transcritos, no sentido de que pode o judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco. Foi exatamente isso que ocorreu na espécie, pois entendeu o acórdão recorrido dever a multa ser reduzida, ‘seja porque os fatos ocorreram num período em que o Fisco era mais tolerante (art. 234 do Regulamento), seja porque não se provou prejuízo para os cofres do Tesouro, seja porque, finalmente, nos autos ficou a indefinição do dolo’”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 82510, Relator Ministro Leão de Abreu, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 06/08/1976. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

Ainda: “I. As contribuições para-fiscais são tributárias e, portanto, sujeitas ao art. 108, IV, do Código Tributário Nacional, que admite a equidade, segundo a qual, nos termos do art. 114, do Código de Processo Civil de 1939, o juiz aplicará a norma que estabelecerá se fosse legislador. II. Concilia-se com farta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o acórdão que reduziu multas, juros, etc. pelos quais dívida em mora, sem fraude, ficou elevada a mais de 400%”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 78291, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10/03/1978. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

⁶⁶⁷ A respeito da razoabilidade-proporcionalidade, como parâmetro para a estipulação do percentual da multa, vale destacar o julgamento proferido no RE n.523471, de relatoria do Ministro JOAQUIM BARBOSA, onde se consignou que “...esta Corte entende aplicável às multas o princípio da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, de modo que a graduação da penalidade deve ser proporcional à gravidade da ofensa”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 523471, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 23/04/2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

geral, se tem reconhecido o efeito confiscatório das penalidades que superam o valor da exação. Abaixo deste percentual de 100% sobre o valor do tributo, a Corte Suprema tem se pronunciado pela constitucionalidade da infração fiscal.

Nesse sentido, merece destaque, mais uma vez, o julgamento proferido na ADI n. 551, em que o Relator, Ministro ILMAR GALVÃO, ao tratar a respeito de multas cujos percentuais mínimos eram de 200% e 500%, em virtude do não recolhimento do tributo e de sonegação, respectivamente, consignou, com fundamento, também, no princípio da proporcionalidade, que:

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferir a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte⁶⁶⁸.

Neste mesmo julgado, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE reconheceu que, muito embora existam dificuldades em se identificar aquilo que possui, ou não, efeitos de confisco, seria certo que uma multa de duas ou cinco vezes o valor do tributo ocasionaria este indesejado efeito⁶⁶⁹.

E a respeito de se considerar o valor do tributo como parâmetro para a fixação de multas em razão do descumprimento de deveres tributários, merecem destaque as palavras do Ministro MARCO AURÉLIO:

Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal.

⁶⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

⁶⁶⁹ Nas palavras do Ministro, “..não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade⁶⁷⁰.

Neste caso específico (ADI n. 551), o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de multas de 200% e 500%; em outras oportunidades, aquela Corte afastou penalidades que correspondiam a 100%⁶⁷¹ e 300%⁶⁷² sobre o valor do tributo; por outro lado, considerou legítimas a imposição de penalidades correspondentes a 20%⁶⁷³, 30%⁶⁷⁴ e 80%⁶⁷⁵ do

⁶⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

⁶⁷¹ Confira-se: “Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 81550, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 13/06/1975. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

⁶⁷² Nesse sentido: “No presente caso, a fixação de multa em 300% é desarrazoada e, portanto, possui caráter confiscatório. Do exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário para cassar a decisão recorrida e devolver a apreciação da matéria ao Tribunal a quo, a fim de que sejam fixados percentuais razoáveis para as multas fiscais inicialmente calculadas à razão de 300% tendo em vista o quadro fático-jurídico”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AgRg no RE 455011, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/10/2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

⁶⁷³ Confira-se: “A multa moratória tem por finalidade apenas o contribuinte que se furtou do pagamento de um tributo, impondo-lhe prejuízos econômicos, ao mesmo tempo em que estimula o pagamento no prazo e no modo definidos em lei. Na espécie, a recorrente foi multada em 20% do valor do IPI devido. Se por um lado tal montante não se mostra irrisório, por outro está longe ser abusivo ou desarrazoado, não havendo que se cogitar ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 239964, Relator Ministra Ellen Gracie, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 09/05/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012)

Mais recentemente, ao julgar o Recurso Extraordinário n.582461, com Repercussão Geral reconhecida, e que foi julgado pelo rito do art. 543-B do CPC, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que: “...para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inclusive inviabilizando o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 582461, Relator Ministro Gilmar Mendes, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 18/08/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

⁶⁷⁴ Nesse sentido: “Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa - que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária - de 30% sobre o valor do imposto devido, sob o fundamento de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 220284, Relator Ministro Moreira Alves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10/08/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

⁶⁷⁵ Confira-se a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO. COFINS. PARCELAMENTO. JUROS. MULTA DE 80% . ALEGAÇÕES DE EFEITO CONFISCATÓRIO, USURA, E DESRESPEITO AOS

valor da exação. Em apenas um julgado isolado reconheceu-se que uma multa superior ao valor do tributo (no caso, de 200% sobre o valor da exação) não seria atentatória ao princípio do “não-confisco”, previsto no art. 150, IV, da Constituição⁶⁷⁶.

Muito embora exista, como visto, uma parcela significativa da doutrina, amparada pelos julgados do STF, que entende extensível às multas a vedação constitucional à utilização de tributo com efeitos de confisco, há, também, autores que defendem a inaplicabilidade da norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição às multas, tendo em vista as naturezas distintas do tributo e da multa, posição esta que parece ser a mais acertada.

De fato, o art. 150, IV, da Constituição, é categórico ao afirmar que não podem, as pessoas políticas, utilizarem “...*tributo* com efeito de confisco”. (destacamos) E como já se destacou neste estudo, tributo e multa são institutos de natureza completamente diversas, que não se confundem em razão da total incompatibilidade entre as hipóteses de incidência das normas que a eles dizem respeito.

Tributo, como já dito, não decorre da prática de ato ilícito. É o que se infere do seu conceito constitucional, proposto por GERALDO ATALIBA⁶⁷⁷, e

PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA ISONOMIA. Alegações improcedentes, em face da legislação que rege a matéria, visto que as cominações impostas à contribuinte, por meio de lançamento de ofício, decorrem do fato de haver-se ela omitido na declaração e recolhimento tempestivos da contribuição, assentando o Supremo Tribunal Federal, por outro lado, que a norma do art. 192, § 3.º, da Carta Magna, não é auto-aplicável. Recurso não conhecido”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 241074, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19/12/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

⁶⁷⁶ Nesse sentido: “...a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias (Al-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009). Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário (grifei). No caso vertente, a multa discutida é de 200%, portanto dentro dos parâmetros decididos por este Tribunal”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AgRg no Al 830300, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22/02/2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

⁶⁷⁷ Para este autor, “Constrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas constitucionais. ... Juridicamente, define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos). (Hipótese..., *op. cit.*, p.34 - destacamos)

da definição legal proposta pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional⁶⁷⁸. Deste modo, se por um lado os tributos somente decorrem da prática de atos lícitos (por exemplo, o fato de se auferir riqueza nova, que dá ensejo ao dever de recolhimento do imposto de renda – IR), as normas que tratam a respeito de penalidades, pelo contrário, somente incidirão sobre fatos ilícitos, pois a ilicitude é elemento presente na hipótese de incidência das normas sancionadoras.

Portanto, tributo e multa não se confundem, razão pela qual não há que se falar em aplicação do princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, positivado no art. 150, IV, da Constituição.

Disso, porém, não se pode concluir que as multas estejam imunes a qualquer limitação constitucional. As multas que, de tão elevadas, prejudiquem, ou, numa situação extrema, inviabilizem, o exercício dos direitos de propriedade e liberdade, são, indubitavelmente, vedadas pela ordem constitucional vigente.

Em outras palavras, é vedada, pelo sistema jurídico, a edição de normas sancionadoras que, de tão gravosas, violem o exercício dos direitos de liberdade. Não, propriamente, em razão do princípio do “não-confisco”, previsto no art. 150, IV, da Constituição, mas, sim, em virtude da garantia constitucional ao direito de propriedade, ao livre exercício de atividades econômicas etc.

Nesse sentido, merecem destaque as lições de MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA:

A multa tributária com efeito confiscatório não é objeto de disciplina pelo inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, que proíbe a tributação com efeito de confisco. A multa tributária com efeito confiscatório está vedada pela integralidade das chamadas liberdades econômicas – de escolha e exercício de trabalho, ofício ou profissão e liberdade de iniciativa – e do direito de propriedade, os quais não podem ser suprimidos ou afetados em sua substância por uma sanção dessa natureza⁶⁷⁹.

⁶⁷⁸ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (destacamos)

⁶⁷⁹ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.257.

Para ESTEVÃO HORVATH, a multa pelo descumprimento de dever tributário não está submetida ao princípio do “não-confisco”, previsto no art. 150, IV, da Constituição, mas “...está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado”⁶⁸⁰.

Ou seja, para este autor é vedada a instituição de multas confiscatórias (vale lembrar que o confisco, como visto no primeiro capítulo deste estudo, pode ser total ou parcial), tendo em vista que o direito de propriedade impede a expropriação total, ou parcial (mas substancial), da propriedade, sem justa indenização, a título de penalidade. Aqui a ideia é de confisco, propriamente, e não de efeito de confisco, como trata o art. 150, IV, da Lei Maior.

Seja como for, para que a multa decorrente do descumprimento de deveres e obrigações tributários não implique em confisco, seja total, seja parcial, situação que acarretaria, inexoravelmente, violação aos direitos de propriedade e/ou liberdade, é necessário que o legislador leve em conta, no momento da fixação da multa, o princípio da razoabilidade-proporcionalidade (que decorre, como já dito, do princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV, da Constituição da República), pois somente com o agir moderado (=estipulação de sanções proporcionais à gravidade da conduta do sujeito passivo), é que se poderá admitir a compatibilização das multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários com as garantias relacionadas aos direitos de propriedade e liberdade dos contribuintes⁶⁸¹.

Vale mencionar, ainda, que, na concepção a respeito de confisco, tratada neste estudo, há que se levar em conta que a multa confiscatória – e, portanto, inconstitucional – somente será aquela que prejudicar, ou, numa situação extrema, inviabilizar o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade. Assim, não será qualquer penalidade que poderá ser reputada inconstitucional, por violação à proibição ao confisco, mas tão somente aquela

⁶⁸⁰ **O princípio...**, *op. cit.*, p.115.

⁶⁸¹ Nesse sentido é a opinião de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT: “Pensamos, contudo, que a invocação do princípio inscrito no art. 150, IV, da Constituição deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, os tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento. ... Note-se que, com isso, não se está defendendo a outorga de carta branca ao Poder Público para aumentar indiscriminada e exageradamente o valor das multas; apenas pensamos que o controle de constitucionalidade nesse ponto deve ser exigido não pelo princípio do não-confisco, mas pelo princípio da proporcionalidade/razoabilidade, inserto no seio da cláusula do devido processo legal (art. 5.o, LIV)” (**O princípio...**, *op. cit.*, p.154-155).

que, ou violar o mínimo existencial, ou que, de tão elevada, em termos quantitativos, prejudicar o exercício dos direitos acima referidos⁶⁸².

No México, a questão relativa à proibição de excessos, no que diz respeito às multas, está disciplinada pelo parágrafo primeiro do art. 22, da Constituição mexicana. A respeito do tema, MARGARITA LOMELÍ CEREZO destaca que, muito embora inexistia “...un criterio constitucional para determinar cuándo una multa impuesta por infracción a las leyes fiscales, es excesiva”, é possível, a partir da análise dos precedentes da Suprema Corte daquele país, “...hacerse tal calificación tomando como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor”⁶⁸³.

Na Argentina, RAFAEL BIELSA destaca que os limites relacionados às multas decorrentes de descumprimento de deveres tributários “...son los que les imponen los principios de garantías constitucionales, especialmente el expresado en una cláusula del art. 38: ‘La confiscación de bienes queda abolida para siempre de la legislación argentina’”⁶⁸⁴.

JOSÉ OSVALDO CASÁS trata a respeito de precedente da Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina, onde se decidiu que “...el carácter confiscatorio de las multas puede provenir no solamente de su monto, sino también de la falta de relación racional entre éste y la naturaleza de la

⁶⁸² De acordo com SAMPAIO DÓRIA, além da multa excessiva, outras situações poderiam ocasionar o confisco, no que tange às penalidades. Inicialmente, este autor destaca que “...se a legitimidade das penas tributárias, quando convenientemente dosadas, está à margem de qualquer dúvida, não se admitirá que, a pretexto de castigar infrações, o legislador confisque a propriedade individual. A Constituição de 46 é taxativa, em seu art. 141, §31, ao estatuir que “não haverá pena... de confisco”. Ainda de acordo com as lições deste autor, “Para que a multa fiscal se considere confiscatória, é necessário que inexistia qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infração tributários praticados”, o que significa dizer que, na sua visão, seria inconstitucional, por se configurar como confiscatória, a multa que “...impusesse ao contribuinte, sem perfeita caracterização de sua autoria ou responsabilidade quanto à infração, ou na hipótese de inexistência de infração”, bem como na hipótese de “...incidência de multas confiscatórias por seu montante excessivo ou despropositado em razão da natureza do delito ou infração tributária”. Nesta última situação, o autor destaca que não seria apenas a proibição ao confisco, nos termos do art. 141, §31, da Constituição de 1946, que teria o condão de proibir multas em patamares elevados, mas, também, “...a própria diretriz da capacidade contributiva obstaría a imposição de penas que exorbitassem da capacidade econômica dos indivíduos”. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.266-268)

⁶⁸³ LOMELÍ CEREZO, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo**. 3.ed. México: Porrúa, 1998, p.88-89.

⁶⁸⁴ BIELSA, Rafael. **Compendio de Derecho Público – Constitucional, Administrativo y Fiscal – Derecho Fiscal**. Buenos Aires: Depalma, 1952, p.110.

infracción penada”⁶⁸⁵. Ou seja, de acordo com a CSJN (*Corte Suprema de Justicia de la Nación*), uma multa pode se apresentar como confiscatória e, portanto, inconstitucional, em pelo menos duas situações: quando seja de elevada monta, ou, ainda, quando inexista proporcionalidade entre o valor da multa e a natureza da sanção praticada.

Para HÉCTOR VILLEGAS, “...en principio las multas no son susceptibles de declaración de confiscatoriedad, salvo su extrema irracionalidad, ya sea por su cuantía o por falta de adecuación a la gravedad de la infracción sancionada”⁶⁸⁶.

NAVEIRA DE CASANOVA destaca que, muito embora seja defensável a tese da inaplicabilidade do princípio do “não-confisco” às multas, o excesso das penalidades pode ser afastado por outras razões, como, por exemplo, o desrespeito à razoabilidade⁶⁸⁷.

Portanto, muito embora existam pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal a respeito da aplicabilidade do princípio do “não-confisco” às multas, bem como posicionamento da doutrina favorável a esta tese, a partir das premissas lançadas neste estudo, especialmente relacionadas à distinção entre tributo e multa, há que se considerar inaplicável, às sanções tributárias, o princípio positivado no art. 150, IV, da Constituição; disso, porém, não se pode concluir pela possibilidade de cometimento de abusos e excessos no campo das penalidades, já que a proibição ao confisco (não o “efeito de confisco” tributário, mas o confisco “genérico”, extraído a partir dos direitos de propriedade e liberdade), bem como o princípio da razoabilidade-proporcionalidade, impedem a estipulação de penalidades que agredam, de maneira violenta e insuportável, o patrimônio do contribuinte.

⁶⁸⁵ CASÁS, José Osvaldo. **Presión Fiscal e Inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente)**. Buenos Aires: Depalma, 1992, p.131.

⁶⁸⁶ El Principio..., **Estudios...**, *op. cit.*, p.257-258.

⁶⁸⁷ Conforme as lições deste autor, “...al hablar de confiscatoriedad en el ámbito tributario, será lógico que sólo se tengan en cuenta las prestaciones de esa naturaleza. Como la multa puede tener naturaleza contributiva, podría considerarse razonable que se excluyera de la aplicación del principio, aunque siempre podría atacarse el exceso de la multa en sí misma, por otras razones o argumentos”. Outra razão, ou argumento, parece ser a razoabilidade, pois referido autor, ao tratar a respeito de precedente da CSJN, consignou que o excesso das penalidades podem ser identificados a partir de “...la inexistencia de una relación razonable entre dicho aumento y la naturaleza de la infracción cometida”. (**El Principio...**, *op. cit.*, p.289; 291)

4.2. Extrafiscalidade e o princípio do “não-confisco”.

Conforme já destacado no capítulo primeiro deste estudo, os tributos, assim considerados como receitas derivadas (diferente, portanto, das originárias, que decorrem da exploração do próprio patrimônio da pessoa pública), são de fundamental importância para que o Estado possa cumprir as funções que lhe foram outorgadas pela Constituição Federal. De fato, a efetividade, por exemplo, de alguns direitos sociais, como saúde e educação, depende de recursos financeiros, advindos da tributação, que, por sua vez, farão frente às despesas relacionadas a estes direitos.

Pode-se dizer, portanto, que o tributo possui uma importante finalidade: a de abastecimento dos cofres do Estado, a fim de viabilizar o adimplemento dos gastos públicos que, por sua vez, decorrem das atividades que ao Estado compete praticar. Fala-se, aqui, daquilo que a doutrina convencionou denominar de *finalidade fiscal*, ou, simplesmente, de *fiscalidade*⁶⁸⁸.

Contudo, o fim do tributo não se restringe, apenas e tão somente, à arrecadação de recursos para o abastecimento dos cofres públicos. Existem situações relacionadas a interesses, por exemplo, sociais e econômicos, que possibilitam a utilização do tributo como um instrumento indutor do comportamento das pessoas. Em outras palavras, há casos em que a finalidade da imposição tributária não é, primordialmente, a arrecadação de recursos, mas, sim, a indução do comportamento do contribuinte à prática de determinada conduta; em certos casos, a finalidade pode estar relacionada ao desestímulo a certos comportamentos. Trata-se, aqui, da *finalidade extrafiscal* do tributo, ou tão somente de *extrafiscalidade*.

A respeito das normas tributárias ditas *extrafiscais*, merecem destaque as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas

⁶⁸⁸ Nesse sentido, são as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.290).

situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável, ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*⁶⁸⁹.

No mesmo sentido são as lições de GERALDO ATALIBA, para quem extrafiscalidade diz respeito à utilização de “...instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados...”⁶⁹⁰.

O Direito brasileiro demonstra algumas situações que podem ensejar a utilização do tributo como instrumento de extrafiscalidade. É o caso, por exemplo, do IPTU progressivo no tempo, previsto no art. 182, §4, II, da Constituição Federal⁶⁹¹, que consiste na elevação da alíquota deste imposto, ano a ano, caso permaneça a situação de não aproveitamento do solo urbano. Neste caso, como bem destaca AIRES BARRETO, “...a intensificação da carga tributária, ano a ano, pode ser utilizada como instrumento minimizador do uso ou da manutenção de imóveis em descompasso com a função social da propriedade como prevista no plano diretor”⁶⁹², sendo evidente que o objetivo, aqui, não é tão somente arrecadar o tributo, mas, sim, estimular que o contribuinte faça cumprir a função social de sua propriedade, sob pena de ser obrigado a recolher uma quantia maior aos cofres públicos, a título de IPTU.

Situação semelhante se verifica com o ITR, imposto de competência da União, que, conforme estabelece o art. 153, §4º, I, da Constituição, “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. O aumento progressivo das alíquotas deste imposto relacionado às propriedades improdutivas – ou seja, em que o proprietário não faça cumprir a função social de sua propriedade –

⁶⁸⁹ Idem.

⁶⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Público** n. 93, jan./mar. 1993, p.237.

⁶⁹¹ “Art. 182. ... §4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: ... II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.

⁶⁹² **Curso...**, *op. cit.*, p.270-271.

demonstra seu nítido caráter *extrafiscal*, em que a finalidade da norma tributária não é, primordialmente, arrecadatória, mas, sim, indutora do comportamento relacionado ao cumprimento da função social da propriedade.

Não foi por outro motivo que LUÍS EDUARDO SCHOUERI enquadrou as normas que tratam a respeito dos impostos que gravam a propriedade territorial urbana (IPTU) e rural (ITR), especificamente no que diz respeito à progressividade antes referida, de “normas tributárias indutoras”⁶⁹³. De fato, as normas que tratam a respeito do IPTU progressivo no tempo e o ITR progressivo visam induzir o proprietário a um comportamento prestigiado pela Constituição, qual seja, o de fazer cumprir a função social de sua propriedade.

Além do IPTU e do ITR, há outros impostos que também são utilizados como instrumento de *extrafiscalidade*. Fala-se, aqui, a título exemplificativo, dos impostos da União que gravam o comércio exterior (Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação – IE e o IPI-Importação⁶⁹⁴), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁶⁹⁵, bem como o imposto comumente

⁶⁹³ Conforme as lições deste autor, “Tomando as normas tributárias indutoras, o próprio texto constitucional oferece exemplos, quando trata de sugerir seu emprego para a concretização do princípio da função social da propriedade. Assim, cita-se o § 4º do artigo 153, tratando do Imposto Territorial Rural, que determina que suas alíquotas se fixem ‘de forma a desestimular a manutenção das propriedades improdutivas. De igual modo, no que se refere ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o § 4º, II, trata de uma progressividade no tempo, como forma de ‘exigir’, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.93).

⁶⁹⁴ Dentre estes impostos, o Imposto de Importação se mostra como um importante instrumento à extrafiscalidade, pois são comumente utilizados para induzir o comportamento das pessoas a adquirirem (numa hipótese de concessão de incentivo fiscal), ou não (numa situação de tributação mais gravosa), bens do exterior. O Imposto de Exportação também possui caráter extrafiscal, porém geralmente relacionado ao comportamento de se exportar bens ao exterior, em razão dos benefícios fiscais concedidos para esta hipótese de conduta. Nada impede, porém, que, pela via do Imposto de Exportação se pretenda induzir o sujeito passivo a não exportar seu produto ou mercadoria para o exterior, por questões políticas, por exemplo (crises diplomáticas etc.); para tanto, bastaria o aumento da alíquota correspondente a este imposto, para que se desestimulasse a prática da atividade de exportação.

⁶⁹⁵ A seletividade das alíquotas do IPI é o fator responsável por permitir a utilização deste imposto como instrumento de extrafiscalidade. Conforme as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, tanto o IPI como o ICMS devem respeito ao princípio da seletividade, de modo que, “Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à sociedade e, em contanota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional”. (ICMS..., *op. cit.*, p.489). A respeito do IPI incidente sobre operações com cigarros, LEANDRO PAUSEN demonstra que se trata de utilização deste imposto à serviço da extrafiscalidade. Confira-se: “...não só o produto é supérfluo como de consumo desaconselhável por razões de saúde pública, razão pela qual se o tributa de forma especialmente pesada, de modo a encarecê-lo e, com isso, restringir sua circulação”.

denominado IOF⁶⁹⁶. E como bem ressalta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...a extrafiscalidade é uma medida excepcional em face da via regular dos tributos que é a finalidade arrecadatória, que é o abastecimento dos cofres públicos”⁶⁹⁷, de modo que sua utilização, como alerta ESTEVÃO HORVATH, somente é admitida quando a finalidade que se pretende alcançar esteja expressamente prevista no Texto Constitucional⁶⁹⁸.

Uma observação, porém, há que ser feita. Muito embora alguns tributos possam ser utilizados como instrumento de *extrafiscalidade*, ou seja, com a finalidade precípua de induzir certos comportamentos, a *fiscalidade* será uma característica sempre presente, inclusive nestes tributos ditos *extrafiscais*. O que ocorre é que, em determinadas situações, o caráter *fiscal* do tributo prevalece em relação ao *extrafiscal* e, em outras, a extrafiscalidade se destaca em relação à fiscalidade.

É nesse sentido, inclusive, que se manifesta PAULO DE BARROS CARVALHO:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais no setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois

(PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 5.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.87).

⁶⁹⁶ A respeito deste imposto, LEANDRO PAULSEN destaca que “...embora seja corrente a utilização da locução “Imposto sobre Operações Financeiras” – IOF – para designar os impostos cuja competência é outorgada pelo art. 153, V, da CF, tal locução, que consta inclusive na legislação atinente à matéria, é absolutamente inapropriada. Isso porque induz ao entendimento de que haveria um imposto sobre operações financeiras quando, em verdade, tal inexistente. O art. 153, V, outorga à tributação, pela União, sim, quatro bases econômicas distintas e que sequer podem ser precisamente subsumidas na locução operações financeiras, quais sejam, as operações de crédito, as operações de câmbio, as operações de seguro e as operações relativas a títulos ou valores mobiliários. O chamado IOF, pois, em verdade, são vários impostos sobre bases econômicas distintas, todos com suporte no art. 153, V, da CF. (Ibidem, p.130). Ainda, como bem destaca THAÍS CÍNTIA CÁRNIO, este imposto possui “...característica eminentemente extrafiscal, ou seja, é utilizado pelo Estado com o intuito de atuar em política monetária, cambial, e outras importantes variáveis macroeconômicas...”. (CÁRNIO, Thaís Cíntia. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos em Espécie: Fundamentos e Elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p.84).

⁶⁹⁷ VIEIRA, José Roberto. Mesa de Debates “C” – Tributos Federais: IPI e extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n.91, p.76.

⁶⁹⁸ Nesse sentido, destaca o autor que “No sistema positivo brasileiro, segundo já se disse, admite-se a utilização de tributos com fins extrafiscais, desde que estes fins estejam contemplados pela Constituição da República”. (**O princípio...**, op. cit., p.92-93).

objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro⁶⁹⁹.

Feitas estas considerações, há que se tratar, agora, a respeito da extrafiscalidade como fenômeno consistente na utilização de normas tributárias com a finalidade de induzir o comportamento dos sujeitos passivos, diante da norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

O princípio constitucional do “não-confisco”, como já mencionado neste estudo, possui íntima relação com o princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, vale lembrar que o tributo que ultrapassar a capacidade contributiva do sujeito passivo, terá, inevitavelmente, efeitos de confisco, e será, portanto, inconstitucional, por violação ao art. 150, IV, da Constituição. A mesma sorte terá a exação que incidir sobre a parcela de riqueza considerada como mínimo necessário para a sobrevivência digna do indivíduo e de sua família (=tributação com efeito de confisco, em virtude da violação ao mínimo existencial).

Pois bem. Há autores que defendem que, nas situações em que o tributo é utilizado como instrumento à extrafiscalidade, não há que se falar em aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva (pelo menos não em sua plenitude). Trata-se de uma situação, como ressalta MISABEL DERZI, de afastamento, total ou parcial, deste princípio constitucional⁷⁰⁰, que, nos dizeres de REGINA HELENA COSTA, “...cede ante a presença de interesse público de natureza social ou econômica que possa ser alcançado mais facilmente se se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito”⁷⁰¹.

Nesse sentido é, também, a opinião de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI:

⁶⁹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p.291.

⁷⁰⁰ MISABEL DERZI, ao tratar a respeito do caráter extrafiscal do ITR, destaca que “Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia”. Nestes casos, destaca a autora, “...a capacidade contributiva é posta de lado de forma total ou parcial”. (**Direito Tributário, notas de atualização...**, *op. cit.*, p.233-234).

⁷⁰¹ **Princípio...**, *op. cit.*, p.72.

Veja-se o exemplo da tributação alemã sobre cães: um mendigo pode ter uma dúzia de cães sem que se verifique nesse indivíduo a menor expressão de mínimo existencial e, obviamente, de capacidade contributiva. Como se pode depreender dos exemplos, a extrafiscalidade não tem nenhuma ligação com o princípio da capacidade contributiva.

Outro exemplo de inaplicação do princípio da capacidade contributiva é a progressividade do IPTU. A recente alteração da Constituição, noticiada acima, reforçou o caráter extrafiscal desse imposto, que grava o proprietário do bem, sem qualquer juízo de valor sobre a sua efetiva condição de arcar com o tributo. A progressividade do IPTU não guarda nenhuma relação com a capacidade contributiva⁷⁰².

Tendo em vista que a capacidade contributiva é, como visto em capítulo anterior, parâmetro para se aferir se o tributo possui, ou não, efeitos de confisco, pode-se concluir que, ao negar-se, na tributação extrafiscal, o respeito àquele princípio, nega-se, também, o respeito ao seu limite máximo, que é o “não-confisco” tributário.

Para SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, extrafiscalidade e proibição aos efeitos de confisco são figuras antagônicas. O autor em questão destaca que onde a Constituição reservou espaço à tributação extrafiscal não há que se falar em observância ao princípio do “não-confisco”, previsto no art. 150, IV, da Constituição (salvo a hipótese de confisco total). Confira-se:

O princípio [do “não-confisco”], vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda).

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico^{703/704/705}. [esclarecemos nos colchetes]

⁷⁰² **Princípios...**, *op. cit.*, p.196.

⁷⁰³ **Comentários...**, *op. cit.*, p.301.

⁷⁰⁴ Posição semelhante é a adotada por HERBERT CORNÉLIO PIETER DE BRUYN JÚNIOR: “Ressalte-se, apenas, que, podendo os impostos possuir finalidade extrafiscal, não fere o princípio em foco [do “não-confisco”] aquele utilizado com essa característica. É que, ao dotar um imposto de caráter extrafiscal, quer o legislador atingir outros fins prestigiados na Constituição: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais, etc”. (**O Princípio...**, *op. cit.*, p.48-49).

Já FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, muito embora pareça não desconsiderar, totalmente, o princípio do “não-confisco” na tributação extrafiscal, defende que a norma em questão deve, nas situações que tratam a respeito de extrafiscalidade, ser interpretada de modo flexível⁷⁰⁶.

Há, contudo, doutrina que se manifesta no sentido de que a capacidade contributiva não cede diante da extrafiscalidade, posicionamento este que parece ser o mais acertado. Nesse sentido, convém destacar as lições de FRANCESCO MOSCHETTI:

Naturalmente, la utilización del impuesto con fines sociales no puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos (117) o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminados de capacidades económicas formalmente iguales, en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado; aceptar el requisito de la capacidad económica y cualificarla luego en sentido social no permite quitar con una mano lo que se ha concedido con la otra. Al contrario, representa un nuevo límite para el legislador, obligado a observar no uno, sino dos requisitos: la capacidad contributiva y las exigencias colectivas⁷⁰⁷.

Para JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, tendo em vista que o tributo envolve captação de riqueza, somente os fatos jurídico-econômicos é que poderão dar ensejo à tributação, do que se extrai que a capacidade

⁷⁰⁵ Na Espanha, FRANCISCO GARCÍA DORADO, com fundamento nas lições de GARCÍA AÑOVEROS, assevera que “...el principio de capacidad económica cuando el tributo se utiliza para fines extrafiscales admite desviaciones que resulten justificadas en otros principios constitucionales”. (**Prohibición...**, *op. cit.*, p.65).

⁷⁰⁶ Veja-se a opinião deste autor: “Não pode haver rigidez na interpretação do princípio do não-confisco quanto ao [sic] impostos em se tratando da presença de metas extrafiscais como pano de fundo da normatização inerente a tais impostos, ainda mais em se tratando de impostos sobre o consumo, assim entendidos aqueles que incidem de modo indireto, sejam eles cumulativos (Imposto de Importação) ou não-cumulativos (IPI). Esta é a posição que a nosso juízo deve prevalecer”. Em seguida, destaca este autor que “...deve ser firmada observação no sentido de que também em relação aos impostos extrafiscais que incidem sobre a renda ou o patrimônio há que se interpretar de modo mais flexível o princípio constitucional tributário do não-confisco. Ainda que se afirme ser o tema da confiscatoriedade de aplicação direta e imediata para os impostos em questão, não há como negar o fato de que a extrafiscalidade demanda uma certa discricionariedade dos órgãos do governo no sentido de desenharem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência com base em juízos de conveniência e oportunidade, típicos das peculiaridades inerentes aos atos de gestão da máquina pública para preservar o interesse da sociedade”. (BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. Curitiba: Juruá, 2003, p.135;137).

⁷⁰⁷ **El principio...**, *op. cit.*, p.287-288.

contributiva (ao menos na sua concepção objetiva, ou absoluta) deverá, sempre, ser respeitada⁷⁰⁸.

Parece acertado, também, sustentar que, nos tributos em que a pessoalidade possa ser aferida, a capacidade contributiva deverá, sempre, ser observada (e aqui faz-se referência especificamente à capacidade contributiva subjetiva, ou relativa), ainda que o tributo tenha caráter extrafiscal. Isso porque, à luz da Constituição, não é adequado sustentar que a extrafiscalidade seja uma finalidade capaz de mitigar todas as garantias constitucionais do contribuinte no âmbito da tributação. Tanto é que, se assim não fosse, teria havido, pelo constituinte originário, a inclusão de uma cláusula excepcionadora da capacidade contributiva nestas situações. Como não há – e, tratando-se de direito fundamental, nem mesmo por emenda se pode falar em supressão do direito de ser submetido à tributação conforme a capacidade contributiva –, deve-se respeitar os preceitos constitucionais, dentre os quais se enquadram a capacidade contributiva e, conseqüentemente, o “não-confisco” tributário.

ELIZABETH NAZAR CARRAZZA destaca que, muito embora a extrafiscalidade tenha o condão de afastar a capacidade contributiva⁷⁰⁹, não se pode admitir uma tributação extrafiscal exacerbada, devendo o legislador, no momento do exercício da sua competência constitucional, atuar dentro dos limites da razoabilidade⁷¹⁰.

Deve-se ter em mente, portanto, que tributo extrafiscal é, como o próprio nome revela, tributo, razão pela qual deve, assim como a exação preponderantemente fiscal, respeito aos princípios constitucionais que norteiam

⁷⁰⁸ **Direito Tributário: Capacidade...**, *op. cit.*, p.116-117.

⁷⁰⁹ Conforme as lições da autora, “Através da chamada extrafiscalidade, o Estado atua buscando atingir os fins que lhe foram traçados pela Carta Suprema. Para tanto, utiliza-se dos impostos que incidem sobre fatos econômicos que, tendo em vista o interesse público, são agravados ou minorados em suas alíquotas, independentemente de se aferir a capacidade contributiva das pessoas. ... De qualquer forma, mesmo quando o princípio da capacidade contributiva é posto de lado, em razão da natureza específica do imposto, a igualdade de tratamento tributário não pode ser afastada. Exemplificando, desigualam-se as alíquotas para todos os que estejam praticando atos da mesma natureza, em razão da condição de serem os produtos nacionais ou de procedência estrangeira, com o dito de propiciar o desenvolvimento da indústria nacional”. (**Progressividade...**, *op. cit.*, p.68).

⁷¹⁰ Nesse sentido: “Admitir-se a progressividade exacerbada, no campo da extrafiscalidade, de maneira quase irrestrita, é dar ao legislador carta branca. Parece mais consentâneo com o sistema normativo vigente, que a extrafiscalidade venha a ser utilizada dentro dos limites da razoabilidade. Afora as hipóteses expressamente previstas na Lei Maior, que não configuram, rigorosamente falando, hipóteses de confisco de natureza tributária, deve acautelar-se o legislador ao atuar neste campo. Os excessos, quando não claramente explicitados, são passíveis de impugnação judicial”. (Ibidem, p.72)

o campo da tributação. Essa advertência é feita, inclusive, por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, que, ao tratar a respeito das “normas tributárias indutoras”, consignou que se “...tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, não perderem tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e portanto sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário”⁷¹¹.

Essa também é a visão de MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE, para quem “...mesmo quando estejam os impostos direcionados ao alcance de fins extrafiscais, submetem-se ao regime jurídico tributário”⁷¹².

Em resumo: a Constituição Federal impôs limites no que diz respeito ao exercício da competência tributária, bem como à faculdade legislativa de se majorar os tributos já instituídos. E o parâmetro a ser utilizado é justamente a capacidade contributiva, cujos limites mínimo e máximo correspondem, respectivamente, ao mínimo existencial e à proibição aos efeitos de confisco, em matéria de tributação.

A esse respeito, merecem destaque as lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem existe a “...necessidade incontornável do respeito da extrafiscalidade ao mínimo existencial ou mínimo vital, como um limite inferior da capacidade contributiva, além da necessidade igualmente imprescindível do respeito à não confiscatoriedade, como um limite superior desse princípio...”⁷¹³.

É inegável, portanto, que a tributação extrafiscal encontra dois limites, que, por sua vez, têm como parâmetro a capacidade contributiva: um mínimo, que corresponde ao mínimo existencial, e um máximo, que trata do efeito de confisco. Ultrapassado qualquer um destes limites, a exação será inconstitucional, por violação ao art. 150, IV, da Constituição da República.

Finalmente, vale destacar que parcela da doutrina, especializada, inclusive, quanto ao tema que envolve o princípio do “não-confisco”, defende que a tributação extrafiscal é, assim como a fiscal, limitada pela norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição, admitindo-se, todavia, uma

⁷¹¹ **Normas...**, *op. cit.*, p.34.

⁷¹² VALLE, Maurício Dalri Timm do. Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2010, p.183.

⁷¹³ Mesa..., **Revista...**, *op. cit.*, p.76.

“elasticidade” maior quanto ao limite do tributo extrafiscal. Significa dizer, portanto, que haveriam diferentes graus de aplicação do princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, a depender da finalidade dada a determinada exação.

Nesse sentido, merecem destaque as lições de ESTEVÃO HORVATH, para quem:

...o princípio do não-confisco possui alcance diverso quando a ele subjaz tributo com finalidade extrafiscal ou, em outros termos, o alcance atribuído a ele não pode ser o mesmo estando-se diante de tributo fiscal que extrafiscal. Ou seja, ainda, um tributo enquadrado entre os ‘fiscais’ teria alcance confiscatório sob circunstâncias em que, se fosse extrafiscal, o mesmo não ocorreria.

...

Não chegamos ao ponto de concluir ... pela inaplicabilidade do princípio aos tributos extrafiscais, porquanto a Lei Maior não discriminou estes tributos, excepcionando-os da sujeição aos princípios constitucionais. O que buscamos demonstrar é a diferente elasticidade de sua aplicação às duas funções que a tributação pode exercer⁷¹⁴.

Na mesma linha de pensamento, LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI sustenta que o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco possui aplicabilidade aos tributos extrafiscais, havendo, todavia, uma diferença, em relação ao tributo fiscal, relacionada aos limites. Segundo este autor, na tributação extrafiscal “O limite é mais além do que na tributação com finalidade fiscal; mas um limite existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco”⁷¹⁵.

Ainda, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT destaca que:

Se é certo que o Estado pode incentivar ou desestimular determinadas atividades pelo uso da tributação, é igualmente certo que a tributação jamais poderá assumir caráter sancionatório, ainda que indireto ou não-deliberado. Isso seja em razão do conceito de tributo acolhido por nosso CTN, seja igualmente pela compreensão do princípio do não-confisco que

⁷¹⁴ O princípio..., *op. cit.*, p.88; 92.

⁷¹⁵ Proibição..., *op. cit.*, p.225-226.

aqui defendemos, como vedação que se impõe ao Fisco a que utilize o tributo 'com efeitos de pena'⁷¹⁶.

Todavia este mesmo autor sustenta que a tributação extrafiscal "...não pode ser regida pelos mesmos parâmetros que servem à aferição do efeito de confisco relativamente aos tributos com finalidades fiscais. ... Há, no entanto, evidentemente, um limite à tributação extrafiscal, ainda que mais elevado que aquele imposto à tributação meramente arrecadatória"⁷¹⁷.

Para PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, a possibilidade de se utilizar tributos como instrumento à extrafiscalidade não pode ser considerada como uma "carta branca" concedida ao legislador. Para este autor, mesmo na tributação extrafiscal, "...o confisco, disfarçado de tributo, continua proibido. O que se admite é um elastecimento dos critérios preestabelecidos para tributação confiscatória, sendo certo, contudo, que a perda total da propriedade (ou algo bem próximo disso), por óbvio, não deixa de ser confisco, ainda que camuflado sob as folhas da extrafiscalidade"⁷¹⁸.

Pois bem. Nenhuma censura há que ser feita quanto ao ponto em que se reconhece a aplicabilidade do princípio do "não-confisco" aos tributos utilizados como instrumentos indutores de comportamentos. Como já se demonstrou, o tributo extrafiscal não deixa de ser tributo tão somente pelo fato de a finalidade por ele perseguida não ser, primordialmente, o abastecimento dos cofres públicos, razão pela qual, assim como os tributos predominantemente fiscais, devem respeito aos princípios constitucionais, dentre os quais está aquele extraído a partir do art. 150, IV, da Constituição.

Contudo, e com o máximo respeito aos autores que defendem a linha de pensamento de que ora se diverge, não parece correto afirmar que na tributação extrafiscal haveria um limite diferente no que diz respeito aos tributos utilizados com a finalidade preponderantemente fiscal.

Ao longo deste estudo se defendeu que o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco visa a dar efetividade aos direitos de liberdade, dentre os quais se encontram, por exemplo, o direito à propriedade privada e à livre iniciativa. A norma que trata do 'não-confisco', no

⁷¹⁶ O princípio..., *op. cit.*, p.191.

⁷¹⁷ O princípio..., *op. cit.*, p.192.

⁷¹⁸ Confisco..., *op. cit.*, p.117.

âmbito da tributação, limita o exercício da competência tributária, com o intuito de preservar a liberdade do sujeito passivo.

Existe, portanto, apenas um limite, que parece ser idêntico tanto ao tributo fiscal como ao extrafiscal, e que corresponde ao ponto em que a exação se torna insuportável, em razão de prejudicar, ou, numa situação extrema, inviabilizar, o exercício do direito de propriedade por parte do sujeito passivo, ou, no âmbito das atividades econômicas, impedir o exercício de determinada atividade profissional lícita.

ESTEVÃO HORVATH, ao pretender justificar os diferentes limites do “não-confisco” com relação aos tributos fiscais e extrafiscais, destaca que “Se esta distinção não tivesse importância do ponto de vista constitucional, por que, então, nunca se reputou inconstitucional uma alíquota de 200% relativa ao Imposto sobre a Importação, coisa que aconteceria, seguramente, se algo aproximado se aplicasse ao Imposto sobre a Renda, ou mesmo ao ICMS?”⁷¹⁹.

Pois bem. Parece que o aparente equívoco em se sustentar a existência de limites distintos à tributação com efeitos de confisco no que diz respeito aos tributos fiscais e extrafiscais esteja numa análise exclusivamente quantitativa, quando o “não-confisco”, como já dito, deve ser aferido a partir de uma análise, também (e preponderantemente) qualitativa.

Um imposto, como o de Importação, previsto no art. 153, I, da Constituição da República, incidente à alíquota de 200% sobre determinada mercadoria, possui efeitos de confisco? Pela simples indicação deste elemento quantitativo, não é possível responder tal questionamento. Este tributo terá efeitos de confisco se, no caso concreto, impedir a continuidade das atividades empresariais do importador destas mercadorias, ou, por outro lado, desestimular a prática deste ramo de atividade, por se saber que a mesma não terá condições de prosperar em virtude da gravosa – e insuportável – carga tributária a que está submetida.

Por outro lado, se a incidência deste imposto, na alíquota equivalente a duas vezes o valor do bem objeto da operação de importação, preservar o direito à livre iniciativa (ou seja, ainda que gravosa, não inviabilizar a continuidade da atividade empresarial com lucro – não necessariamente alto – decorrente da atividade), não há que se falar em efeitos de confisco.

⁷¹⁹ O princípio..., *op. cit.*, p.89.

Em resumo: se o tributo, de tão elevado, quantitativamente, prejudicar ou inviabilizar o exercício dos direitos de liberdade, ele será inconstitucional por violação ao princípio do “não-confisco” (aqui o efeito de confisco decorre, portanto, de uma análise qualitativa e quantitativa); por outro lado, caso a exação, ainda que gravosa, em termos quantitativos, não prejudique, ou inviabilize, os direitos de liberdade, não há que se falar em tributação com efeito de confisco (neste caso, uma análise qualitativa demonstra a ausência de violação à norma que proíbe os efeitos de confisco, o que deixa para um segundo plano a questão relacionada ao suposto excesso quantitativo da exação).

Portanto, correto o entendimento de NAVEIRA DE CASANOVA, no sentido de que, a respeito de fiscalidade e extrafiscalidade, “...no debería haber diferencia en cuanto a la aplicación del principio de no confiscación en uno u otro caso”⁷²⁰. A ambos os tributos o princípio do “não-confisco” tributário se aplica, inclusive, com a mesma intensidade.

Finalmente, convém ressaltar que, na tributação extrafiscal, o que parece ocorrer é a estipulação de um tributo que esteja mais próximo do limite relacionado ao “não-confisco” do que o gravame utilizado com a finalidade precípua de arrecadação. Por exemplo, se fosse possível medir, quantitativamente, a capacidade contributiva, numa linha que se iniciasse do 0 (zero) a 100 (cem), sendo que abaixo do 0 (zero) se encontrasse o mínimo existencial, e acima do 100 (cem) o efeito de confisco, seria possível notar que os tributos utilizados com fins preponderantemente fiscais estariam na “faixa” de 30 (trinta), 40 (quarenta), 50 (cinquenta), ou, até mesmo, 60 (sessenta), nesta genérica unidade de medida utilizada a título exemplificativo. Por outro lado, o tributo extrafiscal estaria, muito provavelmente, dentro da “faixa” de 80 (oitenta), 90 (noventa), 95 (noventa e cinco), ou, até mesmo, 99 (noventa e nove), mas jamais poderia atingir o patamar de 100 (cem), porque, se assim

⁷²⁰ **El Principio...**, *op. cit.*, p.370. Ainda nas lições deste autor, há quatro razões que demonstram a aplicabilidade do princípio do “não-confisco” na mesma medida aos tributos fiscais e extrafiscais. Em primeiro lugar, porque nem sempre será possível saber se a exação possui, ou não, caráter extrafiscal; segundo, porque a diminuição patrimonial experimentada pelo sujeito passivo, tanto no tributo fiscal, como no extrafiscal, se dá em igual medida; terceiro, porque quando se fala em “não-confisco”, deve-se ter em conta o sistema tributário como um todo, composto, por sua vez, de tributos fiscais e extrafiscais; finalmente, porque seria praticamente impossível de resolver a aplicação do princípio do “não-confisco” em diferentes medidas quando o tributo combinar as duas finalidades (fiscal e extrafiscal). (Ibidem, p.370-371).

ocorresse, haveria violação ao limite máximo da capacidade contributiva, e a tributação passaria a assumir efeitos de confisco, situação, como já dito, vedada pela ordem constitucional vigente.

4.3. Princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade às espécies tributárias.

Conforme já demonstrado, a Constituição Federal, ao proibir, em seu art. 150, IV, às pessoas políticas a utilização de “tributo com efeito de confisco”, pretendeu, em última análise, garantir o pleno exercício dos direitos de propriedade e liberdade.

Justamente por este motivo, o princípio do “não-confisco” aplica-se a todas as espécies tributárias, pois o tributo, seja imposto, taxa ou contribuição de melhoria, não pode se tornar um fator que prejudique, ou, numa situação extrema, inviabilize os direitos fundamentais garantidos pela Lei Maior.

Nesse sentido são as lições de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

O princípio do não-confisco aplica-se indistintamente a todos os tributos, sem qualquer exceção. Objetiva, portanto, vedar e expulsar do ordenamento toda a exação fiscal que seja destrutiva da propriedade, gerando a sensação de penalização. Se a atividade exercida pelo contribuinte é lícita, é elementar que o mesmo não pode ser penalizado pelo seu exercício. Não há na Constituição um dispositivo que autorize, genericamente, o exercício da tributação sancionatória, que anule o livre exercício de direitos constitucionalmente assegurados. Sendo assim, se o objetivo é punir, que o Estado vede ou limite (no tempo, no espaço ou no acesso) o exercício do ato em questão e multe o infrator, pois é esse o instrumento adequado^{721/722}.

⁷²¹ O princípio..., *op. cit.*, p.194-195.

⁷²² Nessa mesma linha de pensamento, WAGNER BALERA: “...nenhum tributo está excluído do exame da sua estrutura interna pelo juiz, a fim de que esse órgão – dissecando a intimidade da exação – verifique se a mesma transmutou-se, quanto à natureza, em sanção confiscatória”. (BALERA, Wagner. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.268); JOSÉ AUGUSTO DELGADO: “A vedação do confisco alcança qualquer tributo. Em campo tributário ele não é permitido em nenhuma situação. Tenho como de natureza absoluta a vedação”. (DELGADO, José Augusto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p.99); e RICARDO LOBO TORRES: “...efeito confiscatório do tributo é o que, ultrapassando o limite da razoabilidade, aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência. A sua extensão abrange os impostos, as taxas, as contribuições, os empréstimos compulsórios e as multas, considerados individualmente ou no conjunto do sistema, neste último caso quando houver descoordenação nas incidências fiscais e superposição de gravames”. (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais...**, *op. cit.*, p.173-174.

Adverta-se, preliminarmente, que, para fins deste estudo, adota-se a teoria *ternária*, que divide as espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições de melhoria. As demais figuras, também tributárias, como empréstimos compulsórios e demais contribuições (arts. 148 e 149, respectivamente, da Constituição Federal) ora serão impostos, ora taxas e, por fim, nada impede que se configurem como contribuição de melhoria, a depender do critério material previsto na hipótese de incidência normativa e da respectiva base de cálculo.

4.3.1. Impostos.

O imposto trata-se de tributo, conforme as lições de GERALDO ATALIBA, “...não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”⁷²³. Portanto, sua instituição independe de qualquer atividade estatal específica em relação ao sujeito passivo; basta, para que nasça o dever jurídico de se recolher uma quantia, a título de imposto, que o sujeito pratique um dos fatos previstos nas hipóteses de incidência das normas que tratam a respeito desta espécie tributária.

A Constituição Federal, como carta de competências que é, delegou, a cada pessoa política, a aptidão para a criação de impostos (art. 145, I, da Constituição⁷²⁴).

À União compete instituir os impostos previstos no art. 153, da Lei Maior, quais sejam, Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre operações com Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos ou valores mobiliários (“IOF”), Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Compete à União, também, instituir, com fundamento em sua competência residual, impostos não previstos no art. 153, e que, por sua vez, respeitem as determinações do art.

⁷²³ **Hipótese...**, *op. cit.*, p.137.

⁷²⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos”.

154, I, quais sejam: instituição por lei complementar, não-cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo inéditos (=não condizente com quaisquer dos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156, da Constituição).

Já os Estados e ao Distrito Federal possuem competência para a instituição dos impostos previstos no art. 155, da CF/88, quais sejam: Imposto sobre Transmissão de bens Causa Mortis e Doação (ITCMD), Imposto sobre operação relativa à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como serviços de comunicação (ICMS), e Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores (IPVA).

Finalmente, os Municípios e o Distrito Federal (este último por força do art. 147, da Constituição⁷²⁵) detêm a competência para criação dos impostos previstos no rol do art. 156, da Constituição: Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão onerosa, “*inter vivos*”, de Bens Imóveis, bem como direitos reais sobre imóveis e cessão de direitos à sua aquisição (ITBI), e Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS).

Todos os impostos acima relacionados estão submetidos à norma que proíbe a instituição de tributos com efeitos de confisco. Passa-se, agora, à análise dos impostos que gravam o patrimônio, a renda e o consumo. As considerações a respeito dos impostos que gravam o comércio exterior (imposto de importação e imposto de exportação), bem como o “IOF”, já foram feitas quando se tratou a respeito da extrafiscalidade.

4.3.1.1. Impostos que gravam o patrimônio.

Verifica-se, a partir da análise do Texto Constitucional, que as pessoas políticas poderão tributar, pela via dos impostos, a propriedade territorial urbana (IPTU – Municípios e Distrito Federal), a propriedade territorial rural (ITR – União), bem como a propriedade de veículos automotores (IPVA – Estados e Distrito Federal).

⁷²⁵ “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

Com relação aos impostos acima referidos, há que se destacar que as hipóteses de incidência das normas jurídicas a eles relacionadas dizem respeito a uma riqueza não renovável.

Conforme as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO, a “renovabilidade” da hipótese de incidência de um tributo diz respeito à “...potencialidade de a situação de riqueza reproduzir-se e se reintegrar”⁷²⁶. Nesse sentido, ao contrário da renda, que se renova, por exemplo, mês a mês (ou em intervalos maiores ou menores de tempo), o imóvel, ou o veículo automotor, não possuem essa aptidão, razão pela qual a hipótese de incidência normativa trata, nestes casos, de uma situação de riqueza, como já dito, não renovável.

Deste modo, surgem questionamentos a respeito da forma como o Estado pode, sem ferir a norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco – e, portanto, preservando o direito de propriedade – interferir nessa parcela de riqueza do contribuinte.

Não há dúvidas que uma alíquota de 100% sobre o valor do bem, seja imóvel ou veículo automotor, possui efeito de confisco (já que o confisco, aqui, seria total). A propriedade, em termos econômicos, simplesmente seria repassada ao ente tributante no momento do cumprimento da obrigação tributária, situação que, evidentemente, seria inadmissível.

Por outro lado, uma alíquota de 50%, a título de IPTU, ITR ou IPVA, também teria o indesejado efeito de confisco, pois num curto espaço de tempo (2 anos), o Fisco haveria esgotado a riqueza tributável do sujeito passivo. Outros percentuais, como 25%, 20%, ou 10%, também teriam efeito de confisco, pois, no primeiro caso, em 4 anos o sujeito passivo teria “repassado”, aos cofres públicos, o valor correspondente à sua propriedade; no segundo caso, em 5 anos; finalmente, no último exemplo, em 10 anos. Em todas estas situações, haveria violação à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, pois a propriedade, num determinado momento, seria esgotada, e seu “repasse” ao Fisco poderia ser identificado pela soma dos tributos incidentes ano a ano na pessoa do proprietário do bem.

Portanto, para que não haja efeito de confisco na tributação, pela via de impostos, da propriedade imobiliária e de veículo automotor, que, repita-se, tratam-se de riquezas não renováveis, é necessário que se leve em

⁷²⁶ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.365.

consideração a renda que o bem produz, ou que, potencialmente, possui condições de gerar, caso fosse explorado economicamente pelo proprietário. Atuando, o legislador, desta maneira, “Protege-se o direito de propriedade, que não será desfalcado desde que o proprietário dê ao bem correta e adequada exploração”⁷²⁷.

Nesse sentido são as lições de HUGO DE BRITO MACHADO:

Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio⁷²⁸.

De fato, caso não se considere este critério como legítimo para a cobrança dos impostos que gravam o patrimônio, chegar-se-á a um momento em que, ainda que demore anos, a propriedade será transferida, em termos econômicos, para o ente público, situação que, à toda evidência, viola o direito constitucional à propriedade privada, e que, conseqüentemente, desrespeita a norma que proíbe o efeito de confisco no âmbito da tributação.

Nesse sentido, merecem destaque as lições de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

A tributação que supera o montante da renda auferida pelo proprietário de imóvel na sua exploração, nesse sentido, consome a própria propriedade. Ela supera o limite da renovabilidade para atacar a própria essência do direito, aniquilando a base de sustentação (ou, melhor ainda, a própria base de cálculo) da tributação. Recaindo sobre riqueza não-renovável (que é tudo aquilo que excede a renda gerada pela propriedade, e atinge o próprio imóvel), o tributo asfixia o sistema e impede a perpetuidade da manutenção do mecanismo de sustentação recíproca propriedade/Estado, atingindo assim o efeito de confisco⁷²⁹.

É evidente que, no plano fático, não é tarefa fácil verificar qual a potencialidade econômica de determinado bem imóvel, que, a depender da destinação que se dê, poderá gerar maior ou menor renda ao seu proprietário

⁷²⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição...**, *op. cit.*, p.156.

⁷²⁸ **Os princípios...**, *op. cit.*, p.111.

⁷²⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p.235.

(como, por exemplo o imóvel utilizado em comércio que, pela sua localização, viabiliza lucros exorbitantes para alguns, e, para outros lucros menores). Contudo, numa situação como esta, parece ser mais adequado levar em consideração a média dos valores, a título de renda, que estes bens, na hipótese de locação, teriam condições de gerar ao seu proprietário.

JORGE DE OLIVEIRA VARGAS identifica, nos impostos que gravam o patrimônio, os seguintes limites: no que diz respeito aos bens imóveis, “...um percentual sobre a renda efetiva ou potencial que tais bens podem gerar a título de aluguel mensal”; ainda, quando se tratar do imposto que grava a propriedade de veículos automotores, defende o autor que “...o raciocínio pode ser semelhante” àquele levado em conta para a tributação da propriedade imobiliária, ou seja, há que incidir uma alíquota “...sobre o valor médio de aluguel mensal do veículo”⁷³⁰.

Ainda a respeito da tributação do patrimônio pela via do IPTU, ITR e IPVA, os custos necessários para a manutenção do patrimônio não poderão ser levados em conta quando da apuração da riqueza média que o bem móvel ou imóvel possui a aptidão de gerar, “...sob pena de não viabilizarmos a conservação da propriedade, e passarmos a destruí-la por via da tributação”⁷³¹.

Do mesmo modo, o Estado não poderá atingir, pela via destes tributos e após as deduções relacionadas aos gastos para a manutenção do patrimônio, a totalidade da renda produzida pelo bem móvel ou imóvel, pois, como bem observa AIRES BARRETO, o Estado não fornece ao indivíduo a totalidade de suas necessidades, sendo necessário que reste, ao indivíduo, uma parcela da riqueza para que aquelas sejam integralmente atendidas⁷³².

⁷³⁰ **Princípio...**, *op. cit.*, p.158.

⁷³¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio...**, *op. cit.*, p.238.

⁷³² Conforme as lições deste autor, “...o meio mais razoável de aferição [da medida do efeito de confisco] se vincula umbilicalmente à renda, direta ou indiretamente considerada – seja diante de um imposto sobre o patrimônio imóvel ou de imposto sobre a renda. É dizer, gravar a renda pressupõe a preservação do capital ou do esforço produtivo. Estes é que podem vir a ser aniquilados. Se assim for, é razoável concluir que a tributação será confiscatória sempre que subtrair toda a renda ou parcela expressiva, quer provinda de esforço produtivo, quer oriunda da propriedade imóvel. Nesse caso, pode ela apresentar-se sob a modalidade renda efetiva (imóvel locado, arrendado) ou renda potencial (imóvel de uso próprio). Nos dois casos, será confiscatória a tributação que subtrair toda ou grande parte da renda produzida (efetiva ou potencialmente) pelo imóvel. (**Curso...**, *op. cit.*, p.40-41).

É interessante destacar, ainda, o raciocínio feito pelo autor no que diz respeito à alíquota máxima do IPTU. Confira-se: “Quando seria confiscatório um imposto sobre o patrimônio? O IPTU, por exemplo? ... Na repartição de recursos entre Município e particular, pensamos não

Na Argentina, a tributação imobiliária encontra um limite quantitativo bem definido, que consiste em 33% (trinta e três por cento) da renda obtida com a exploração, efetiva ou potencial, do bem imóvel. Este é o limite máximo que se pode exigir do sujeito passivo, de modo que, ultrapassado este percentual, o tributo passa a assumir efeitos confiscatórios, sendo, portanto, inconstitucional.

LINARES QUINTANA, ao tratar a respeito dos precedentes da CSJN, destacou que, “Dijo la Corte que ‘en tanto la relación entre el valor de la propiedad y la tasa de la contribución sea razonable, la tacha de confiscatoriedad sólo es admisible si se demuestra que el impuesto absorbe más del 33% del producto normal de la eficiente explotación del inmueble gravado’^{733/734}.”

No Brasil, inexistente qualquer “percentual-parâmetro” para se aferir se a tributação sobre a propriedade se apresenta, ou não, com efeitos de confisco. Parcela da doutrina, porém, tem se posicionado pela fixação de limites no que diz respeito aos impostos que gravam a propriedade imobiliária. É o caso, por exemplo, de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, que se manifesta no sentido de que o limite máximo da tributação, pela via destes impostos, seria de 33% incidente sobre a renda obtida com a exploração, efetiva ou potencial, do bem imóvel, à semelhança do que ocorre na Argentina. Nas hipóteses de utilização do IPTU e do ITR como instrumentos à favor da extrafiscalidade, sustenta este mesmo autor que 100% dos rendimentos potenciais dos imóveis seria o limite

poder aquele ficar com parcela superior àquela que restará com o titular do bem, quando se sabe que o Município só custeia, no máximo, um terço dos encargos que o particular tem com educação e saúde. No caso, os impostos sobre o patrimônio (IPTU e ITBI) serão confiscatórios na medida em que a comuna fique com parcela superior a um terço da riqueza total, despojando o particular de parte dos dois terços que tocarão ao titular do patrimônio. ... É sabido que os imóveis rendem de 6% a 9% ao ano do seu valor venal. Em assim sendo, como o Município só poderia ficar, no máximo, com um terço desse total (renda potencial, também designada de renda ótima, consumida ou poupada do imóvel), as alíquotas máximas do IPTU não poderiam exceder de 2% a 3%. Alíquotas superiores a esses percentuais dos imóveis seriam confiscatórias” (Ibidem, p.45).

⁷³³ **El Poder...**, *op. cit.*, p.239. Julgado mencionado por este autor: “*Compañía Santafecina de Inmuebles y Constituciones v. Provincia de Córdoba* (1948), *Fallos*, t. CCXI, p.1781”.

⁷³⁴ Para HÉCTOR VILLEGAS, referido percentual (33%) não pode ser, de maneira alguma, ultrapassado, nem mesmo na tributação extrafiscal. Confira-se as lições deste autor: “Ese límite del 33% me parece válido y coherente, siempre que sea aplicado con respecto al rendimiento normal promedio de la tierra, y que en manera alguna afecte al capital obligando a pagar el importe con parte de él, lo cual acarrea su destrucción. Creo que ese límite no puede sufrir alteración, ni por variabilidad de circunstancias ni por fines extrafiscales. Pero lo exigible es que ese porcentaje cumpla con su contenido máximo admisible”. (El Principio..., **Estudios...**, *op. cit.*, p.247)

máximo à exação com caráter extrafiscal. A esse respeito, confira-se as lições deste autor:

Em síntese, sustentamos que, no caso de ITR e IPTU, a tributação de fim fiscal não pode ultrapassar 33% dos rendimentos potenciais do imóvel, sob pena de se caracterizar o efeito confiscatório; já na utilização destes impostos com finalidade extrafiscal, pode alcançar a totalidade (100%) dos rendimentos potenciais que, como sustentamos, pode ser objeto de presunção relativa de situar-se na faixa anual de 10% do valor do bem. Ainda neste caso, embora extremada e insustentável no caso de utilização do imóvel que cumpra sua função social (pois a renda gerada por tal exploração, consequência do labor e iniciativa empreendedora do proprietário e objeto de proteção e estímulos constitucionais, seria integralmente absorvida pelo Estado), existe um limite que deve ser respeitado: não se pode chegar ao desfalque (confisco) puro e simples da propriedade, que ocorreria além do limite em que a exação fiscal possa ser satisfeita com os rendimentos potenciais do bem⁷³⁵.

É importante observar que, de acordo com as premissas lançadas neste estudo a respeito de extrafiscalidade, não é possível aceitar a conclusão deste respeitável autor no que diz respeito à possibilidade de tributação de 100% do valor da renda potencial, ou efetiva, advinda da exploração do bem imóvel.

Isso porque, como se defendeu, os tributos extrafiscais também devem respeito ao limite constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, e, nesse sentido, admitir-se a tributação da renda total seria desconsiderar, por exemplo, os gastos necessários para a manutenção e conservação do bem, situação que acarretaria, diretamente, a destruição da própria fonte de riqueza do Estado, que é a propriedade, já que, como a totalidade da renda por ela gerada foi destinada aos cofres públicos, a título de tributo sobre a propriedade, a parcela necessária para sua manutenção e conservação deverá ser retirada de si mesma, pouco importando, como bem observa HUGO DE BRITO MACHADO, “...que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio inatingível”⁷³⁶.

⁷³⁵ **Proibição...**, *op. cit.*, p.163.

⁷³⁶ **Os princípios...**, *op. cit.*, p.111-112.

Ademais, a situação ganha contornos ainda mais dramáticos na hipótese de o sujeito passivo explorar economicamente o seu bem imóvel, e esta riqueza for, efetivamente, sua única fonte de sustento. Neste caso, teríamos um tributo, incidente sobre a propriedade imobiliária, que acabaria por tributar a faixa destinada ao mínimo existencial, situação que acarretaria, inexoravelmente, sua inconstitucionalidade por violação, também, ao princípio do “não-confisco”, pois, como já visto, a tributação do mínimo existencial também implica efeitos confiscatórios.

Finalmente, antes de se encerrar a análise acerca dos impostos que gravam o patrimônio, vale destacar que em nenhum momento se pretendeu defender a tese de que a base de cálculo destes impostos (IPTU, ITR, IPVA etc.) deva corresponder à soma dos rendimentos, efetivos ou potenciais, advindos da exploração do imóvel. Tal entendimento seria incompatível com a Constituição Federal, que, ao delegar competência tributária às pessoas políticas, já estipula, como bem observa JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “o *tributo mínimo*”, com a indicação, inclusive, da base de cálculo possível dos impostos em análise⁷³⁷.

Portanto, a base de cálculo do IPTU e do ITR permanecem, tal qual determina a Constituição, correspondentes ao valor venal do bem imóvel, do mesmo modo que o IPVA incidirá, somente, sobre o valor do veículo automotor. As considerações até aqui lançadas a respeito dos rendimentos auferidos com a exploração dos bens móveis e imóveis em questão servem, apenas e tão somente, como parâmetros para a identificação da alíquota adequada, a ser eleita pelo legislador para incidir sobre as bases de cálculo indicadas, ainda que implicitamente, pela Constituição.

Finalmente, também o ITCMD, imposto sucessório que incide sobre o patrimônio, de competência dos Estados e do Distrito Federal, bem como o ITBI, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, devem respeito ao princípio que proíbe a tributação com efeitos de confisco. Muito embora a sistemática de apuração seja diferente do IPTU, ITR e IPVA, antes citados, posto que incidem num único momento, e não em vários, em razão de se permanecer numa situação jurídica continuada no tempo, é obrigatória a

⁷³⁷ VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.640.

existência de um limite à progressividade de alíquotas, já que o direito de herança, uma das situações que dá ensejo à incidência do ITCMD, e a aquisição, onerosa, de bem imóvel, são direitos garantidos pela Constituição, não cabendo ao legislador tributário instituir uma alíquota exacerbada sobre os fatos que dão ensejo a estes tributos, e, com isso, prejudicar, sobremodo, o exercício destes direitos constitucionais⁷³⁸.

4.3.1.2. Imposto que incide sobre a renda.

Assim como todos os tributos, o imposto sobre a renda, previsto no art. 153, III, da Constituição da República, também se submete à norma constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco⁷³⁹.

O efeito confiscatório do imposto sobre a renda pode ser identificado em pelo menos duas situações: em primeiro lugar, quando atinge o mínimo existencial, independentemente da alíquota (violação ao princípio do “não confisco” sob uma perspectiva qualitativa); ainda, quando a alíquota, de tão elevada, torne a tributação insuportável, a ponto de violar o exercício dos direitos de liberdade (violação ao princípio do “não confisco” sob uma perspectiva qualitativa e, também, quantitativa).

Contudo, a partir de que momento a tributação, pela via do IR, teria o indesejado efeito de confisco?

Parte da doutrina propõe um limite quantitativo à tributação da renda, que, quando ultrapassado, teria o condão de tornar a exação com efeitos de confisco. A esse respeito, confira-se as lições de LUIZ FELIPE DIFINI, que propõe um limite correspondente a 33% da renda auferida pelo indivíduo:

⁷³⁸ Nesse sentido, vale destacar as lições de JORGE DE OLIVEIRA VARGAS: “Já os impostos sobre o patrimônio que tem incidência única, como o relativo à herança ou à transmissão de bens inter vivos, o raciocínio deve levar em conta outras características. O direito à herança é garantido pela Constituição Federal no art. 5º, XXX, e o direito à aquisição da casa própria é um direito social consagrado no art. 6º do mesmo diploma. São impostos recolhidos excepcionalmente e por isso, não devem ser computados na carga tributária global, mas também em relação a eles deve-se observar a imunidade do mínimo vital e a progressividade limitada”. (**Princípio...**, *op. cit.*, p.158).

⁷³⁹ Nesse sentido, HUGO DE BRITO MACHADO: “A nosso ver não apenas o imposto sobre o patrimônio pode ser considerado confiscatório. Assim, o imposto de renda com alíquotas muito elevadas também pode ser considerado confiscatório. Afinal de contas, não há diferença essencial entre privar alguém do patrimônio e privar alguém da renda, posto que é com esta que aquele se constrói”. (**Os princípios...**, *op. cit.*, p.112).

Em síntese, o princípio da vedação de tributo com efeito de confisco aplica-se ao imposto de renda. A nosso ver, nas concretas condições sociais, econômicas e constitucionais hoje vigentes, em nossa sociedade, este efeito se configura se sua incidência ultrapassar o percentual de 33% sobre os rendimentos brutos do contribuinte.

Este limite aplica-se tanto à tributação das pessoas físicas como jurídicas, entendendo-se, no caso destas, como incidindo o percentual sobre o respectivo lucro, que é o “rendimento” por elas gerado⁷⁴⁰.

Na opinião de PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, o limite a partir do qual a tributação sobre a renda passaria a assumir feição confiscatória seria de 50%. Nas palavras deste autor, “...se o Estado brasileiro não fornece nem metade daquilo que o cidadão precisa para viver dignamente, não pode ficar com parcela da renda superior àquela que deve ficar com o contribuinte. Assim, a alíquota real (e não nominal) do Imposto de Renda não pode ser superior a 50% da renda auferida”⁷⁴¹.

É importante destacar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI n. 2.010, se manifestou no sentido de que a alíquota progressiva do imposto sobre a renda, aliada à contribuição previdenciária majorada, exigida dos servidores públicos federais pelo art. 2º, da Lei n. 9.783/99, poderia ocasionar uma tributação correspondente a 50% do valor da renda dos servidores, situação incompatível com a norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

Nesse sentido, merece destaque a seguinte passagem do voto proferido pelo Ministro MAURÍCIO CORRÊA:

Estou em que se se somar o imposto de renda com a contribuição de que ora se cuida, o servidor terá de pagar, aproximadamente, 47% (quarenta e sete por cento) do que se recebe. É por isso que o caráter confiscatório transparece no conjunto formado por essas duas taxações. Se o imposto de renda fosse objeto de julgamento agora, ter-se-ia que levar em conta a contribuição, visto que os dois tipos compõem o total que alcança o confisco, que me parece ser a hipótese em exame.

Se estivéssemos no Canadá, nos Estados Unidos, na Alemanha, na Inglaterra, ou em qualquer outro país de notória rigidez organizacional, econômica e social, diria que as alíquotas em questão não seriam confiscatórias. Tais países,

⁷⁴⁰ Proibição..., *op. cit.*, p.154.

⁷⁴¹ Confisco..., *op. cit.*, p.110.

por possuírem um sistema de garantia de serviços básicos essenciais de primeiro mundo podem até mesmo exigir maior sacrifício do contribuinte, sem que se realize o confisco. Contudo, estamos no Brasil onde a maioria dos servidores públicos não recebe nenhum centavo de aumento há aproximadamente cinco anos, a não ser algumas categorias que o Governo tem prestigiado, como a Receita, a Polícia Federal e alguns outros setores da Administração Pública. Na realidade, tirar-lhes mais nove, quatorze por cento, como quer a lei, mexe profundamente com a segurança de sua própria existência e é exatamente em função desses aspectos que se acentua a natureza confiscatória das imposições⁷⁴².

Como bem se destacou no voto acima transcrito, o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco deve ser levado em consideração não apenas em relação aos tributos considerados isoladamente, mas, sim, no contexto do sistema tributário global. Considerações a respeito deste tema serão feitas nas páginas seguintes.

Todavia, a fixação de limites aos efeitos de confisco, como propõe a doutrina antes mencionada, não parece ser a solução adequada. Isso porque, para que se torne evidente a violação ao princípio do “não-confisco”, deve haver, como já destacado, prejuízo evidente relacionado ao exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade. Esta situação, contudo, não pode ser verificada genericamente, pela simples fixação de um percentual limite, posto que, a depender das condições gerais políticas, econômicas e sociais de um determinado país, alíquotas que, por exemplo, ultrapassem a metade do valor correspondente à renda, poderão não se caracterizar violadoras da norma que proíbe os efeitos de confisco.

Portanto, a violação ao princípio do “não-confisco”, especificamente relacionada ao imposto sobre a renda, demanda a análise de uma série de fatores que não possibilitam a fixação de um percentual-limite. Para alguns, uma alíquota de 27,5%, sobre a renda, pode não assumir feição confiscatória; já para outros, a depender de sua situação concreta, pode se revelar insuportável. Tudo depende da análise do caso particular e, principalmente, da verificação da carga tributária global suportada pelo sujeito passivo.

⁷⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 2.010, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

A esse respeito, merecem destaque as palavras de ESTEVÃO HORVATH:

Evidentemente, dentre outros fatores, haverá de levar-se em conta para tal apreciação o que é renda líquida, a magnitude de tributação sobre o patrimônio que recai sobre a pessoa, a cultura do país em que se encontre esta pessoa, o nível social, econômico e cultural dos seus representantes, bem como a destinação e aplicação que o Estado dá aos recursos arrecadados etc⁷⁴³.

Portanto, no que diz respeito ao imposto sobre a renda, a violação ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco depende da análise do caso concreto, não havendo dúvidas de sua inconstitucionalidade, por desrespeito ao art. 150, IV, da Constituição, quando incidir sobre a parcela de riqueza relacionada ao mínimo existencial, ou, ainda, quando, de tão gravoso (seja considerado isoladamente, seja no contexto do sistema tributário global), prejudique o exercício dos direitos de liberdade.

4.3.1.3. Impostos que incidem sobre o consumo.

Também os impostos que gravam o consumo, como, por exemplo, o IPI e o ICMS, estão submetidos à limitação constitucional imposta pelo art. 150, IV, da Constituição da República.

Antes, porém, de se iniciar a análise acerca destas figuras tributárias, convém tratar, ainda que brevemente, a respeito de classificação proposta pela doutrina que leva em consideração a repercussão, ou não, do ônus econômico do tributo para terceira pessoa, que não o contribuinte. Trata-se, aqui, da classificação dos impostos em diretos e indiretos.

⁷⁴³ **O princípio...**, *op. cit.*, p.126. A respeito da importância de se analisar o aspecto cultural de um povo, para se aferir acerca da violação, ou não, ao princípio do “não-confisco” pelo imposto sobre a renda, destaca o autor que: “Por que, por exemplo, na Suécia, onde se tem notícia de que já se tributou por meio do imposto sobre a renda com alíquotas de 80%, esta tributação não foi jamais considerada – ao que se saiba – confiscatória, enquanto que o mesmo ocorrendo em países como o Brasil, seria, fatalmente reputado como o sendo? A toda evidência, isso somente pode dever-se ao fato de que naquele primeiro país, o povo percebe, desde o momento em que desperta, o que é feito com o seu dinheiro, o que não acontece, infelizmente, em nosso País. De qualquer forma, revela-se aí que o aspecto cultural do povo deve obrigatoriamente ser tomado em conta quando se pretenda averiguar acerca da confiscatoriedade ou não de um tributo”. (Ibidem, p.126-127).

Os tributos ditos diretos são aqueles em que o ônus econômico da exação recai sobre o sujeito que pratica o fato previsto na hipótese de incidência da norma jurídica tributária. Como exemplo, vale citar o imposto sobre a renda, em que o encargo financeiro do tributo é sentido pelo próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Já os tributos indiretos são aqueles que permitem ao contribuinte (ou seja, aquele indivíduo que tem relação pessoal e direta com o fato previsto na hipótese de incidência da norma jurídica) repassar o custo financeiro do tributo a uma terceira pessoa. Numa relação de consumo, este ônus econômico é geralmente repassado ao consumidor final do produto, mercadoria ou serviço. Surge, aqui, a figura do “contribuinte de direito”, que realiza, no mundo fenomênico, o fato previsto na hipótese de incidência da norma jurídica tributária, e, ao lado deste, verifica-se a figura denominada “contribuinte de fato”, que, muito embora não faça parte da relação jurídica tributária, é quem acaba por suportar o encargo financeiro do tributo⁷⁴⁴. Em resumo, os tributos ditos indiretos são aqueles que, “...embora formalmente recolhidos por uma pessoa – contribuinte de direito –, são efetivamente suportados por outra – contribuinte de fato”⁷⁴⁵.

O IPI e o ICMS, ora em análise, enquadram-se, nesta classificação econômica, como impostos indiretos. Ou seja, ao se realizar operação com produtos industrializados, no caso do IPI, ou, na hipótese do ICMS, operação relativa à circulação de mercadorias, ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e serviços de comunicação, admite-se o repasse, ao adquirente do produto industrializado, mercadoria ou serviço, do valor relativo ao tributo incidente sobre estas operações.

Em razão desta peculiaridade que envolve o IPI e o ICMS (e, também, o ISS, pois, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, este imposto, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, admite a repercussão do

⁷⁴⁴ É importante destacar que este indivíduo, denominado “contribuinte de fato”, nada tem de contribuinte. Isso porque, conforme dispõe o art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, denomina-se contribuinte a pessoa que tenha “...relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Ora, o chamado “contribuinte de fato”, não possui relação pessoal e direta com o fato previsto na hipótese de incidência, razão pela qual é inadequado chamá-lo de contribuinte. Em verdade, sua posição, numa análise econômica a respeito da cadeia de consumo, é de mero destinatário do custo do tributo.

⁷⁴⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios...**, *op. cit.*, p.49.

ônus financeiro ao tomador do serviço⁷⁴⁶), há autores que defendem a inaplicabilidade da limitação imposta pelo art. 150, IV, da Constituição, sob o argumento que, nestas situações, o industrial, o comerciante, ou, ainda, o prestador de serviços, não suportariam o encargo financeiro do tributo, e, por isso, não haveria que se falar em tributação insuportável relacionada a estas pessoas. Eventual efeito de confisco, de acordo com essa corrente doutrinária, somente poderia ocorrer se os contribuintes “de direito” não tivessem condições de repassar o custo do tributo ao adquirente do produto, mercadoria ou serviço.

Nessa linha de pensamento é a opinião de HERBERT CORNÉLIO PIETER DE BRUYN JÚNIOR, que se manifesta no sentido de que “Tampouco ocorre esse efeito [de confisco] nos impostos indiretos, cujos ônus repercutem nos consumidores após serem repassados pelo contribuinte de direito”⁷⁴⁷. (esclarecemos nos colchetes)

Sobre o assunto, PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO destaca que:

Adotando-se os critérios já firmados, os impostos chamados indiretos (IPI e ICMS), desde que seja possível incorporá-los ao preço do produto, mercadoria ou serviço, sendo, portanto, efetivamente suportados pelo comprador da mercadoria, jamais serão confiscatórios⁷⁴⁸.

Conforme as lições de AIRES BARRETO, “...o IPI, o ICMS, o ISS – desde que seja possível incorporá-los ao preço, o que se obtém pelo repasse desses valores ao adquirente – não atingirão, nunca, as raias do confisco”⁷⁴⁹.

⁷⁴⁶ Nesse sentido: “A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem reconhecendo que o ISS pode ser classificado tanto como tributo direto quanto indireto. A base de cálculo do ISS é, em regra, o preço do serviço, hipótese em que a exação assume a característica de tributo indireto, permitindo o repasse do encargo financeiro ao tomador do serviço”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, EREsp 873616, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01/02/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

⁷⁴⁷ **O Princípio...**, *op. cit.*, p.78.

⁷⁴⁸ **Confisco...**, *op. cit.*, p.112.

⁷⁴⁹ Para este autor, situação capaz de ensejar efeitos de confisco “...envolve as hipóteses em que a base de cálculo é o preço (dos produtos, mercadorias ou de outros bens), mas a esse preço não possa (por determinação legal) ser incorporado o imposto. Então, se não se pode incorporar o imposto ao preço, pode esse tributo vir a ser confiscatório. Como o contribuinte não tem como recuperar aquele valor, como não pode ficar um preço que já contenha o valor do próprio imposto, esse imposto pode ser confiscatório. O ISS também poderia entrar nessa modalidade e vir a ser confiscatório”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.44).

Também no sentido de que a impossibilidade de repasse dos valores ao preço dos bens ou serviços pode ocasionar o efeito confiscatório, são os ensinamentos de ESTEVÃO HORVATH:

Não se há de negar que o sujeito passivo, nestes tributos [indiretos], pode ser atingido por uma tributação excessiva a ponto de não lhe permitir transmitir o encargo impositivo financeiro ao consumidor final, o que faria com que ele se visse praticamente impedido de realizar suas atividades industriais ou mercantis.

Nessas circunstâncias, se o comerciante se vir forçado, por exemplo, a vender uma mercadoria com prejuízo, por razões de sobrevivência do seu negócio, é evidente que uma alíquota elevada de imposto dificultará mais ainda sua atividade, retirando de si parcela do patrimônio que era seu ⁷⁵⁰. (esclarecemos nos colchetes)

HUGO DE BRITO MACHADO, muito embora não chegue ao ponto de negar a aplicação do princípio do “não-confisco” aos tributos ditos indiretos, assevera que, a respeito destes gravames, é difícil de se verificar a tributação com efeitos confiscatórios⁷⁵¹.

Na Argentina, DINO JARACH, após analisar os precedentes da CSJN, destaca que:

En el caso del gravamen a los consumos, por el contrario, la Corte a afirmado que los impuestos que gravan las mercaderías, aunque en cantidad desmedida y excesiva con respecto al valor de ellas, si se trata de bienes de consumo, no son impuestos confiscatorios, porque la confiscatoriedad sólo se aplica cuando se afecta el capital o la renta de la persona, y un impuesto muy elevado sobre un artículo de consumo por un impuesto interno, por ejemplo, o un un impuesto a los artículos santuarios, o una patente sobre determinada actividad – que también se traslada a los artículos de consumo – no resultan confiscatorios.

...

Un impuesto a los consumos, aunque su valor sea desmedido con respecto al de la mercadería – supongamos del 200%

⁷⁵⁰ O princípio..., *op. cit.*, p.130-131.

⁷⁵¹ Nas palavras do autor, “Pode-se se por em dúvida o efeito de confisco nos denominados impostos indiretos. Não nos parece que a classificação dos impostos em diretos e indiretos tenha base científica, posto que a transferência do encargo de um imposto depende de circunstâncias eventuais. Mesmo assim, é inegável que determinados impostos ensejam que a transferência de seu encargo a terceiros se opere mais facilmente, de sorte que se pode considerar, nesses impostos, mais difícil a ocorrência do efeito de confisco. (MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), **Capacidade**..., *op. cit.*, p.137).

como ocorre habitualmente en materia de los impuestos de los tabacos – no resulta confiscatorio⁷⁵².

Contudo, embora não se possa desconsiderar a importância das lições dos autores mencionados nas linhas anteriores, afastar a aplicabilidade do princípio do “não-confisco” aos impostos indiretos não parece, com todo o respeito, ser a solução mais acertada.

Isso porque o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos confiscatórios tem por finalidade, em última análise, garantir o exercício dos direitos de propriedade e liberdade, valendo lembrar que este último (liberdade) engloba o direito à livre iniciativa a qualquer atividade econômica. Nesse sentido, ainda que se admita a repercussão do ônus financeiro ao consumidor do produto, ou mercadoria, ou, ainda, ao tomador dos serviços prestados, a tributação exacerbada sobre estes bens ou serviços pode ocasionar um indesejado efeito ao industrial, comerciante ou prestador de serviço, qual seja, a diminuição na venda dos bens e serviços explorados economicamente.

De fato, se a carga tributária incidente sobre bens e serviços chega a patamares insuportáveis, não haverá outra saída ao consumidor que não a de não mais consumi-los, ou, na hipótese de serem essenciais, consumi-los em menor escala. Neste caso, identificado que o tributo é o fator responsável pela queda significativa no consumo de determinados bens ou serviços, e que tal situação acaba por prejudicar, sobremaneira, a continuidade das atividades econômicas por parte do industrial, comerciante ou prestador de serviços, estar-se-á diante de uma hipótese de violação à norma constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

Nesse sentido, merecem destaque as palavras de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

Não nos parece adequado sustentar-se que, pelo simples fato de que os impostos indiretos comportam repasse ao consumidor final, fique autorizada a sua elevação *ad infinitum*, sem qualquer controle. O princípio do não-confisco deve aplicar-se a esses impostos, sim, em ambas as formas, estática e dinâmica. Isso porque, se o comércio ou a industrialização de determinado bem é legal, o Estado deve, em respeito ao princípio da livre iniciativa, viabilizar, ou ao menos não criar impeditivos, para que essa atividade seja uma atividade

⁷⁵² Finanzas..., *op. cit.*, p.330.

lucrativa. No momento em que, por via de tributos, o Estado asfixia determinada atividade (tornando inviável o consumo dos bens produzidos), ele estará destruindo uma atividade econômica legítima, o que evidentemente ofende o princípio do não-confisco⁷⁵³.

Ademais, como bem destaca LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, o efeito de confisco se caracteriza nos impostos indiretos quando, após repassado o ônus econômico do tributo ao “contribuinte de fato”, reste ao industrial, comerciante ou prestador de serviços uma margem de lucro mínima, que, ainda que não inviabilize a exploração da atividade econômica, certamente ocasionará graves prejuízos à sua continuidade⁷⁵⁴.

Por outro lado, caso a tributação, ainda que exagerada, não ocasione reflexos negativos, e significativos, ao empresário, não haverá que se falar em violação ao princípio do “não-confisco”, pois este, chamado de contribuinte “de direito” (e que, na verdade, é o único contribuinte), não tem o tributo como fator determinante de graves prejuízos ao exercício de sua atividade. E nem mesmo poderia o consumidor final de determinado produto, mercadoria ou serviço, alegar violação ao art. 150, IV, da Constituição, pois este nada mais é do que mero destinatário econômico do tributo, não fazendo parte, como já dito, da relação jurídica tributária, pressuposto para se invocar violação à norma extraída do dispositivo constitucional em questão^{755/756}.

⁷⁵³ **O princípio...**, *op. cit.*, p.245-246.

⁷⁵⁴ Confira-se as lições do autor: “Nestes impostos (particularmente o IPI e o ICMS), há efeito confiscatório quando a tributação é de tal forma exacerbada e absorve tão significativa parte do lucro da atividade que não deixa parte razoável dele para utilização pelo produtor, comerciante, industrial ou prestador do serviço...”. (**Proibição...**, *op. cit.*, p.174).

⁷⁵⁵ Em sentido contrário, ESTEVÃO HORVATH, ao tratar dos tributos indiretos, assevera que “...ao se pensar na aplicação do princípio da vedação do confisco a esse tipo de impostos (ocasionalmente serão também certas contribuições), deve-se levar em conta o ‘destinatário econômico’ deles, qual seja, o mesmo ‘contribuinte de fato’. ... Esta questão diz de perto com aquela referente à legitimidade processual para a propositura de qualquer medida judicial que tenha por objeto a discussão de tributação confiscatória. Já se pode deduzir do que até aqui restou dito que, no nosso entender, não se poderia impedir o ‘contribuinte de fato’ de estar em juízo na situação ora examinada, não obstante não ser ele o sujeito passivo tributário”. (**O princípio...**, *op. cit.*, p.129).

⁷⁵⁶ Também no sentido de que o princípio do “não-confisco” está relacionado com o adquirente de bens ou serviços, são as lições de CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR, que, inclusive, sugere um limite quantitativo à imposição tributária indireta: “Si para consumir – lo que normalmente implica adquirir la propiedad de lo que se consume – uno debiese destinar al consumo una cantidad de unidades monetarias de su patrimonio en medida tal que la carga impositiva con la que se queda el Estado es superior al valor económico de los bienes que se integran en su patrimonio, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, pues se estaría lesionando el derecho de propiedad privada tanto en relación a su

4.3.2. Taxas.

As taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal, o que significa dizer que são cobradas em virtude de uma atuação do Estado especificamente relacionada a determinado sujeito passivo.

Conforme as lições de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, “...*taxa é a prestação pecuniária compulsória que, no uso de seu poder fiscal, e na forma da lei, o poder público exige em razão de atividade especial dirigida ao contribuinte*”⁷⁵⁷. Esta atividade, a teor do art. 145, II, da Constituição Federal⁷⁵⁸, pode se revelar pela prestação de um serviço público, efetivamente prestado ao sujeito passivo ou colocado à sua disposição⁷⁵⁹, bem como pelo exercício do poder de polícia por parte do ente tributante.

A respeito da forma de apuração desta modalidade de tributo, deve-se levar em conta a existência de uma base de cálculo que corresponda, ainda que aproximadamente, ao custo da atuação estatal dispendido na prestação ou disponibilização de serviços públicos, ou, ainda, nas diligências necessárias ao efetivo exercício do poder de polícia⁷⁶⁰.

As taxas, assim como todas as demais espécies tributárias, também se submetem à norma que proíbe a tributação com efeitos de confisco. E essa situação poderá ser aferida quando: a) o valor cobrado não corresponder à medida do custo que o Estado teve para prestar, ou disponibilizar, o serviço

mantenimiento, como en relación a su adquisición. ... En función de lo expuesto el límite que entendemos que debería fijarse en la no superación de un porcentaje del 100% del valor del bien”. (**La no Confiscatoriedad...**, *op. cit.*, p.78).

⁷⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.50.

⁷⁵⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

⁷⁵⁹ No que diz respeito à disponibilidade, aplica-se apenas para os serviços cuja fruição seja obrigatória, como é o caso do serviço público de coleta de lixo, em que a mera disponibilização do serviço é causa suficiente para a cobrança da taxa.

⁷⁶⁰ Nesse sentido, são as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “O valor da taxa, seja de serviço, seja de polícia, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica. É claro que, neste campo, não precisa haver uma precisão matemática; deve, no entanto, existir uma razoabilidade entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público teve para prestar aquele serviço ou praticar aquele ato de polícia. Esta razoabilidade é aferível, em última análise, pelo Poder Judiciário, mediante provocação do contribuinte interessado”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.586).

público; e b) a soma da taxa cobrada, de tão gravosa, violar o exercício de algum dos direitos de liberdade, como propriedade e livre iniciativa.

A doutrina faz alusão à violação ao princípio do “não-confisco” quando o valor da taxa não corresponder ao custo da atuação estatal. A esse respeito, merecem destaque as palavras de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

A taxa, instituída com base no poder de polícia, que extravasa os limites quantitativos autorizadores de sua cobrança, indubitavelmente colide com o art. 150, IV, da Constituição, da mesmíssima forma que a taxa instituída como contraprestação ao serviço público gera efeito de confisco quando ultrapassa o valor desses serviços⁷⁶¹.

Não é outro o posicionamento de ESTEVÃO HORVATH:

...em desejando, pode o Estado prestar serviços públicos graciosamente, ou fazer-se remunerar por quantia abaixo do custo efetivo, total, da atividade desempenhada; o que jamais poderá fazer é pretender cobrar do beneficiário da sua atuação valor que, compartilhadamente entre o universo de sujeitos obrigados, ultrapasse o custo do serviço. Este limite, que nos parece evidente e indiscutível, representa o ponto a partir do qual se poderá falar em confisco, isto é, todo e qualquer importe impingindo ao sujeito passivo de uma taxa, que, comprovadamente ultrapassar o limite que lhe corresponde individualmente, depois de efetuada a repartição (a divisão), é flagrante confisco e, neste caso, facilmente identificável, também, com a *utilização de tributo com efeito de confisco* a que se refere nossa Lei Magna^{762/763/764}.

Há, contudo, autores que defendem a inaplicabilidade do princípio do “não-confisco” às taxas, tendo em vista que, numa situação em que o valor cobrado deixa de corresponder ao custo da atuação estatal, estar-se-á diante de hipótese de cobrança de outro tributo, que não taxa, em razão do

⁷⁶¹ O princípio..., *op. cit.*, p.262.

⁷⁶² O princípio..., *op. cit.*, p.132.

⁷⁶³ No mesmo sentido é a opinião de PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO: “Assim, estaríamos diante de uma taxa confiscatória quando o valor cobrado do contribuinte for superior ao custo do serviço que lhe for prestado ou da remuneração do regular exercício do poder de polícia”. (**Confisco**..., *op. cit.*, p.105).

⁷⁶⁴ Conforme as lições de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “As taxas (art. 145, II) serão confiscatórias na medida em que o preço dos serviços públicos ou a remuneração específica pelo exercício regular do poder de polícia, venham a ser vultuosos não guardando nenhuma proporcionalidade com o respectivo custo, representando remuneração lucrativa totalmente incompatível com os fins perseguidos pelo interesse público (ausência de finalidade comercial). (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade** ..., *op. cit.*, p.163).

desvirtuamento de sua base de cálculo. Assim, numa hipótese como esta, o tributo já seria inconstitucional por questão específica, qual seja, desrespeito à base de cálculo constitucionalmente possível, não havendo que se falar em tributação com efeito de confisco.

Essa linha de pensamento é defendida por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que, ao tratar a respeito das espécies tributárias passíveis de ocasionarem violação ao princípio do “não-confisco”, consignou que:

De início, deve-se afastar aquelas hipóteses de imposição vinculada, em que o volume da exigência não pode superar a prestação embutida no serviço público por ela financiado. Assim sendo, de plano, afasta-se a possibilidade de confisco para as taxas...
...Seja na hipótese de serviço específico e divisível prestado ou colocado à disposição, seja pelo exercício do poder de polícia, a imposição não pode ser superior ao custo do serviço prestado ou posto à disposição ou ao próprio exercício do poder de polícia⁷⁶⁵.

Não é outro o entendimento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, que defende a aplicabilidade do princípio do “não-confisco” apenas aos impostos. Contudo, o autor destaca que, quando uma taxa, cobrada em desconformidade com a Constituição, se revelar como verdadeiro imposto (situação que poderia ser identificada mediante a comparação entre base de cálculo e critério material da hipótese de incidência da norma jurídica), o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco poderá ter aplicabilidade. Mas, aqui, se estaria diante de um imposto, chamado, impropriamente, de taxa, e não, verdadeiramente, de taxa⁷⁶⁶.

No mesmo sentido são as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO:

⁷⁶⁵ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p.72-73.

⁷⁶⁶ Confira-se as lições do autor: “Quanto às taxas, não há que se falar em efeito confiscatório, porque decorrem do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos prestados ou colocados à disposição do contribuinte, tendo valoração necessariamente vinculada à ação do governamental desenvolvida. Por sua própria configuração constitucional as taxas podem ser cobradas ainda que o indivíduo não queira se utilizar da utilidade pública, desde que esta esteja à sua disposição. Além disso, pela forma como devem ser valoradas, diretamente medidas pelo serviço executado, constata-se a impossibilidade de ser ela confundida com confisco, caracterização possível apenas aos impostos. O que pode haver é a cobrança indevida de imposto, a título de taxa, não conformada à natureza própria desta espécie, e aí, se se notar as características acima referidas aos impostos, ter-se-á tributação confiscatória”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p.186 - destacamos).

...um efeito confiscatório, decorrente de taxa ou de contribuição de melhoria, somente se configuraria em caso de desnaturação da espécie.

Melhor se esclarece a questão por outra via. O efeito confiscatório é, de regra, incompatível com taxa e com contribuição de melhoria. Para que se produzisse, ter-se-ia de supor que – sob a denominação de taxa ou contribuição de melhoria –, existiria um imposto encoberto.

Enfoquem-se, primeiramente, as taxas. Quer sejam de serviço, quer de polícia, um efeito confiscatório dependeria de absoluta desproporcionalidade entre o custo administrativo da despesa pública e o montante da prestação tributária imposta no mandamento.

...

Ter-se-ia, com grande probabilidade, um imposto mascarado de taxa. O Estado buscaria apropriar-se da riqueza privada, por via disfarçada. A desvinculação entre o custo do serviço e o montante da taxa descaracterizaria um tributo vinculado.

Logo, o vício surgiria pela ofensa às regras de criação da taxa, discriminação de competências, etc. Eventualmente, seria aplicável a regra da vedação ao confisco, reconhecendo-se imposto instituído com tal efeito⁷⁶⁷.

Conforme a opinião de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, no que diz respeito às taxas, “...a operatividade do princípio da não-confiscatoriedade ficará prejudicada, pois, antes, a desnaturação da base de cálculo terá levado à inexigibilidade do tributo”⁷⁶⁸.

Há autores que, por outro lado, não chegam ao ponto de negar, em caráter absoluto, a possibilidade de uma taxa apresentar-se com feições confiscatórias. Porém, destacam que eventual violação ao art. 150, IV, da Constituição, por parte desta espécie tributária, seria meramente obliqua, pois a natureza jurídica deste tributo não vinculado já teria sido desnaturada.

Nesse sentido, cita-se as lições de AIRES BARRETO:

...se a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal, não há como cogitar-se, senão obliquamente, de confisco, porque para haver confisco seria necessário que tivéssemos uma base de cálculo, concretamente considerada, absolutamente distante do custo da atuação estatal. Só que nesse caso o tributo seria inválido por desnaturação da base de cálculo. Só por via de consequência, é que seria confiscatório. Vale dizer, a taxa, antes de ser inválida, em

⁷⁶⁷ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.384-385.

⁷⁶⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p.207.

virtude de confisco, já o era em razão da desnaturação da base de cálculo. Seria despiciendo cogitar de confisco⁷⁶⁹.

Este mesmo autor destaca, ainda, a possibilidade de existência de uma taxa regularmente instituída (ou seja, em que o valor cobrado revelasse, efetivamente, o custo da atuação estatal), mas que, ainda assim, absorvesse a propriedade privada. Neste caso, assevera AIRES BARRETO, “Não caberia falar em desnaturação do tributo, posto que a base de cálculo estaria refletindo, rigorosamente, o valor da atuação estatal. Emergiria, contudo, eiva de inconstitucionalidade, por afronta ao princípio que assegura o direito de propriedade”⁷⁷⁰.

Nesta última hipótese, que não é comumente observada, parece não haver qualquer dúvida que o princípio do “não-confisco” restaria violado. Porém, não parece correto afirmar que, mesmo nas demais situações, em que a base de cálculo não corresponda ao custo da atuação estatal, não restaria configurado o efeito de confisco. Este princípio constitucional, como se pode observar neste estudo, não é violado isoladamente. A ofensa ao art. 150, IV, da Constituição decorrerá, sempre, da violação a outros direitos, especialmente aqueles relacionados à propriedade e liberdade. Assim, se a base de cálculo da taxa ultrapassar o custo da atuação estatal, e, ainda, revelar-se com caráter de insuportabilidade, terá, sem dúvida alguma, efeito de confisco.

Melhor dizendo, quando a taxa ultrapassar o custo da atuação estatal, e, concomitantemente, violar os direitos de propriedade e liberdade do cidadão, ela será inconstitucional: 1) por desrespeito à regra-matriz padrão deste tributo, que indica o gasto público como medida ideal para a quantificação das taxas; 2) por violação a algum dos direitos de liberdade (que, no caso concreto, pode ser à livre iniciativa) ou ao direito de propriedade; e 3) por violação ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, caracterizada, notadamente, em virtude das violações mencionadas nos itens 1 e 2, supra.

Essa parece ser a opinião de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que, embora não se manifeste no sentido de que a taxa deva violar algum dos direitos de liberdade, ou, ainda, o direito de propriedade, para assumir feição

⁷⁶⁹ BARRETO, Aires Fernandino. Vedação ao Efeito de Confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 105.

⁷⁷⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p.46-47.

confiscatória, defende que esta característica decorre da própria irregularidade relacionada à eleição de uma base de cálculo não condizente com o custo da atuação estatal. Nesse sentido, assevera o autor que, “Sem não houver equivalência entre o custo da atuação estatal específica e o *quantum* da taxa, o tributo será inconstitucional, por desvirtuamento de sua base de cálculo. Com isto, aliás, ele assumirá feições confiscatórias, afrontando, pois, o art. 150, IV, da CF”⁷⁷¹.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade das taxas judiciárias exacerbadas. Nesse sentido, convém destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro CELSO DE MELLO, quando do julgamento da ADI n. 948:

A taxa judiciária, desse modo, qualificando-se como uma válida contraprestação à atuação dos órgãos do Poder Judiciário no desempenho de sua **típica** função jurisdicional, submete-se, **necessariamente**, a um limite – **e a um limite insuperável** – que se define pelo custo da atividade estatal referida ao próprio contribuinte, sob pena de descaracterização da legitimidade jurídico-constitucional dessa modalidade de tributo^{772/773/774}.
(destaques no original)

Muito embora aquela Corte não tenha se manifestado acerca do princípio que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco (mas, sim, a respeito da garantia constitucional do acesso ao Poder Judiciário), parece claro que esta limitação constitucional também foi violada nos casos analisados pelo STF.

⁷⁷¹ **Curso...**, *op. cit.*, p.586.

⁷⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 948, Relator Ministro Francisco Rezek, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 17/03/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

⁷⁷³ No mesmo sentido: “...como tais taxas dizem respeito à remuneração da prestação jurisdicional pelo Estado, podem elas, se excessivas, criar obstáculo, que resulta da lei que determina a fixação de seu valor, capaz de impossibilitar a muitos a obtenção dessa prestação...”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Rp 1077, Relator Ministro Moreira Alves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 28/09/1984. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

⁷⁷⁴ Ainda: “É relevante, está-se a ver, a arguição de inconstitucionalidade. Os valores que me parecem excessivos, poderão inviabilizar o acesso de muitos à Justiça, com ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle judicial de ofensa ou ameaça a direito (C.F., art. 5o, XXXV)”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1772, Relator Ministro Carlos Veloso, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/09/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

Na Argentina, HÉCTOR VILLEGAS destaca que a CSJN tem reconhecido o efeito de confisco das taxas que não guardam proporção entre seu valor e o custo da atuação estatal⁷⁷⁵.

Finalmente, cumpre destacar a possibilidade de efeito de confisco, no que diz respeito às taxas, quando não se respeitar o mínimo existencial. Ou seja, nas situações em que o indivíduo necessitar da prestação de um serviço público (como, por exemplo, o de coleta de lixo), e não tiver condições de arcar com esta despesa, sem que isso implique em prejuízo à sua própria existência e de sua família, nada poderá ser cobrado, sob pena de o tributo ser sentido como confisco pelo sujeito.

4.3.3. Contribuição de melhoria.

As contribuições de melhoria são tributos indiretamente vinculados a uma atuação estatal específica. A hipótese de incidência da norma jurídica relativa a este tributo envolve uma atuação estatal, consistente na realização de uma obra pública, mas que, para legitimar a cobrança deste tributo, depende da ocorrência de um fator intermediário, consistente na valorização do imóvel, em razão da realização da obra pública⁷⁷⁶.

A base de cálculo constitucionalmente possível deste tributo corresponde à quantia relativa à valorização imobiliária decorrente da realização de obra pública. Nesse sentido, assevera ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que “Sua base de cálculo [da contribuição de melhoria], longe de ser o valor do imóvel (urbano ou rural), é o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública a ela adjacente. Ou, se preferirmos, é o incremento valorativo que a obra pública propicia ao imóvel do contribuinte”⁷⁷⁷. (esclarecemos nos colchetes)

⁷⁷⁵ A esse respeito, destaca o autor que “La Corte Suprema Nacional ha sostenido que para la validez de la tasa es esencial que ellas no sean exorbitantes y guarden proporción razonable con el costo del servicio. Ello no ocurre cuando, por no mediar prestación del servicio o por no guardar proporción alguna con su costo, lo cobrado configura una exigencia tributaria confiscatoria”. (El Principio..., **Estudios**..., *op. cit.*, p.255).

⁷⁷⁶ Nesse sentido são as lições de GERALDO ATALIBA: “A h.i. da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária causada por obra pública. É tal o único critério objetivo, isonômico e mensurável, para aplicação do art. 145, III da Constituição”. (**Hipótese**..., *op. cit.*, p.170).

⁷⁷⁷ **Curso**..., *op. cit.*, p.594.

A contribuição de melhoria, assim como todas as demais espécies tributárias, também se submete ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco. Resta, agora, analisar o ponto a partir do qual esta exação pode assumir este indesejado efeito.

Conforme as lições de ESTEVÃO HORVATH, o limite para a cobrança da contribuição de melhoria corresponde ao *quantum* relativo à valorização do imóvel, decorrente da realização de obra pública. É possível, segundo este autor, que se cobre até mesmo a totalidade da valorização experimentada pelo imóvel, mas, nunca, acima disso, sob pena de a tributação apresentar-se com feições confiscatórias. Em suas palavras, “...não há que se falar em confisco com referência à contribuição de melhoria, desde que o importe cobrado não ultrapasse aquele correspondente ao da valorização imobiliária, ainda que seja de cem por cento desta”⁷⁷⁸.

Nesse mesmo sentido é a opinião de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI:

Assim, entendemos que a contribuição de melhoria é confiscatória quando seu limite individual supera a valorização do bem decorrente da obra pública. Se a contribuição se ativer a este limite, o Poder Público só estará recebendo do particular o valor acrescido ao bem pela atuação do ente tributante; se superar este valor, estar-se-á exigindo além do valor equivalente à valorização decorrente da atuação do Estado, um *plus* que desfalca o direito de propriedade (anterior à obra) que detinha o particular: estará se confiscando ao menos parte do bem⁷⁷⁹.

Finalmente, vale destacar as palavras de PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, que se manifesta no sentido de que “...toda vez que a alíquota da contribuição de melhoria exceder a 100% do montante da valorização imobiliária (limite individual), estaremos diante de verdadeiro tributo com efeito de confisco”⁷⁸⁰.

Parece não haver dúvidas, portanto, que o princípio do “não-confisco”, previsto no art. 150, IV, da Constituição, aplica-se, também, à contribuição de melhoria. Contudo, uma observação a respeito do limite à tributação, pela via deste tributo, deve ser feita.

⁷⁷⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p.135.

⁷⁷⁹ **Proibição...**, *op. cit.*, p.213.

⁷⁸⁰ **Confisco...**, *op. cit.*, p.107.

De acordo com as premissas lançadas neste estudo, a violação ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco se materializa quando a exação se apresenta insuportável para o sujeito passivo. Essa insuportabilidade está relacionada, como já visto, com uma severa restrição ao direito de propriedade, ou a um ou mais direitos de liberdade.

Portanto, não se pode admitir, após tudo o que se sustentou a respeito do princípio do “não-confisco”, que uma alíquota, por exemplo, de 101% sobre o valor da valorização imobiliária, teria efeitos confiscatórios. Neste caso, a exação seria inconstitucional? Sem dúvida alguma que sim! Mas não em razão da violação ao princípio que proíbe os efeitos de confisco, mas pelo fato de se ter ultrapassado o limite constitucional para a tributação pela via da contribuição de melhoria.

Não há dúvida alguma que o limite individual da contribuição de melhoria corresponde à valorização experimentada pelo imóvel, em virtude da realização de obra pública. Qualquer valor acima deste parâmetro tornará a tributação inconstitucional, pois o excesso, como bem ressalta MARÇAL JUSTEN FILHO, “...se configura como imposto sobre a propriedade”⁷⁸¹, situação esta que desnatura a espécie tributária em análise⁷⁸². Porém, a violação aos efeitos de confisco decorrerá apenas e tão somente se, desta inconstitucionalidade, se verificar, ainda, que a exação agride violentamente o patrimônio, a ponto de prejudicar, ou, em último caso, inviabilizar o exercício do direito de propriedade.

Portanto, não será qualquer abuso, ou excesso, cometido pelo legislador, que ocasionará, pela via da contribuição de melhoria, violação ao princípio do “não-confisco”. Somente terá efeitos de confisco a contribuição de melhoria que, em termos quantitativos, corresponder a um valor excedente àquele experimentado pelo imóvel, a título de valorização decorrente da

⁷⁸¹ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.386.

⁷⁸² MARÇAL JUSTEN FILHO assevera que este motivo – desnaturação da figura tributária – é, por si só, suficiente para se afastar alegações a respeito de efeitos confiscatórios. Nesse sentido, assevera o autor que, “Considerando que a identidade própria dessa espécie tributária vincula-se à valorização trazida a imóvel por obra pública, o limite da exigência tributária coincide, inevitavelmente, com a valorização experimentada. Se a prestação tributária ultrapassar tais limites, o excesso se configura como imposto sobre a propriedade. Nessa medida, deve-se indagar se esse imposto mascarado pode ser admitido no ordenamento jurídico (questões atinentes à discriminação de competências, etc). Se o for, o efeito confiscatório será examinado segundo as regras gerais atinentes a impostos. (Ibidem, p.386).

realização de obra pública e, necessariamente, também prejudicar, ou, numa situação extrema, inviabilizar o exercício de um ou mais direitos de liberdade.

Ainda a respeito da contribuição de melhoria, é importante ressaltar o art. 81, do Código Tributário Nacional, trata, além do limite individual da exação, que corresponde, como já dito, à valorização experimentada pelo imóvel, após a realização da obra pública, também de um limite global, que, de acordo com a redação do dispositivo, diz respeito à despesa realizada com a realização da obra pública⁷⁸³. Tal disposição estava em consonância com o art. 18, II, da Constituição de 1967, com redação atribuída pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969, bem como pela Emenda Constitucional n. 23, de 1983, que dispunha expressamente no sentido de que a contribuição de melhoria deveria ter “...como limite total a despesa realizada”⁷⁸⁴.

Contudo, com o advento da Constituição de 1988, não há mais que se falar em limite global, já que o art. 145, III, da Lei Maior, prescreve apenas e tão somente que a contribuição de melhoria decorrerá “...de obras públicas”. Por este motivo, como bem ressalta ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, os entes tributantes “...lançarão e arrecadarão o tributo de todas as pessoas que tiverem seus imóveis valorizados pela obra pública, independentemente de o total arrecadado superar, ou não, o montante das despesas realizadas”⁷⁸⁵, entendimento este que não diverge da opinião de ESTEVÃO HORVATH, para quem “...a soma dos valores arrecadados [a título de contribuição de melhoria] pode ir além ou ficar aquém do valor correspondente ao custo da obra pública, sem que esta circunstância interfira no aspecto quantitativo do tributo em questão”⁷⁸⁶. (esclarecemos nos colchetes)

⁷⁸³ Eis a redação do art. 81, do CTN: “A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

⁷⁸⁴ Eis a redação do art. 18, II, com redação dada pela EC n. 1/69: “Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: ... II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. (destacamos) O limite permaneceu o mesmo após a EC n. 23/83: “II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada”. (destacamos)

⁷⁸⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p.599.

⁷⁸⁶ **O princípio...**, *op. cit.*, p.135.

O limite individual, contudo, permanece. Uma vez ultrapassado, e se, em razão disso, houver grave violação ao direito de propriedade, o tributo em questão será inconstitucional, também, por violação ao princípio do “não-confisco”.

4.4. Princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade às demais figuras tributárias.

4.4.1. Empréstimos compulsórios.

Os empréstimos compulsórios, a teor do art. 148, I e II, da Constituição Federal, poderão ser instituídos pela União, por intermédio de lei complementar, nas hipóteses de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, bem como naquelas situações em que a realização de investimento público se reputar urgente ou de relevante interesse nacional⁷⁸⁷.

Durante muitos anos perdurou o entendimento de que os empréstimos compulsórios não teriam natureza tributária. Tanto foi assim que o STF, na Sessão Plenária de 01/06/1964, aprovou a Súmula n. 418, com o seguinte teor: “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”. Referida Súmula, contudo, foi cancelada após o julgamento do Recurso Extraordinário n. 111954, julgado em 1988, momento a partir do qual se passou a reconhecer a natureza jurídica tributária dos empréstimos compulsórios⁷⁸⁸.

Não há dúvidas, portanto, a respeito da natureza jurídica tributária dos empréstimos compulsórios, razão pela qual esta figura também está submetida à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

Contudo, como já alertado neste capítulo, adota-se, para fins de identificação das espécies tributárias, a corrente *ternária*, que considera existentes apenas três espécies tributárias, quais sejam, impostos (tributos não

⁷⁸⁷ Eis a redação do referido art. 148, da Constituição: “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’”.

⁷⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 111954, Relator Ministro Oscar Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01/06/1988. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

vinculados), taxas (tributos vinculados) e, por fim, contribuições de melhoria (tributos indiretamente vinculados) ⁷⁸⁹. Deste modo, os empréstimos compulsórios, embora tenham natureza jurídica tributária, não se tratam de espécie autônoma. Em verdade, a depender da hipótese de incidência e da respectiva base de cálculo, os empréstimos compulsórios poderão se configurar como impostos, taxas, ou, ainda, como contribuição de melhoria.

Nesse sentido são as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*”^{790/791}.

Portanto, as considerações a respeito da aplicabilidade do princípio do “não-confisco” aos empréstimos compulsórios dependerá, em verdade, da hipótese de incidência e da respectiva base de cálculo eleitas pelo legislador. A partir da análise deste binômio, será possível identificar o enquadramento do empréstimo compulsório como imposto, taxa, ou contribuição de melhoria, e, nesse sentido, as particularidades relativas à aplicação do princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco a cada uma destas espécies, nos termos dos tópicos anteriores.

Antes, porém, de se encerrar as considerações a respeito desta figura tributária, é importante tratar a respeito de dois aspectos a ela relacionados,

⁷⁸⁹ Sem se adentrar aos detalhes relacionados às demais teorias que tratam das espécies tributárias (binária, quaternária e quinária), a justificativa para a consideração da existência de apenas três espécies tributárias encontra-se num critério exclusivamente jurídico, qual seja, a análise da hipótese de incidência da norma jurídica, em confronto com a respectiva base de cálculo. Tratando a hipótese a respeito de um fato não vinculado a nenhuma atuação estatal, e sendo esta hipótese confirmada pela base de cálculo, estar-se-á diante de um imposto; por outro lado, se a hipótese revelar a presença de uma atuação estatal que, quando ocorrida, é causa suficiente para justificar a cobrança do tributo, tratar-se-á de uma taxa (considerando que a base de cálculo confirma a hipótese); por fim, quando a hipótese revelar uma atuação estatal dependente da concretização de um outro fator intermediário, e esta situação for confirmada pela base de cálculo, se estará diante de uma contribuição de melhoria.

⁷⁹⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p.65.

⁷⁹¹ No mesmo sentido são as lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “Enfim, o empréstimo compulsório é um tributo restituível. E um tributo que, de acordo com sua hipótese de incidência e base de cálculo, pode revestir a natureza jurídica de imposto (caso mais freqüente, por sua produtividade substancial), de taxa ou de contribuição de melhoria”. (**Curso...**, *op. cit.*, p.609).

quais sejam: a) devolução dos valores; e b) investimento nas causas que lhes deram origem.

A respeito da necessidade de devolução dos valores, dispõe o art. 15, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que “A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate...”. Ou seja, como o próximo nome sugere, o empréstimo compulsório, quando instituído, deverá, em algum momento, ser devolvido para o indivíduo que recolheu aos cofres da União alguma quantia a título deste tributo.

Na opinião de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, o teor do parágrafo único, do art. 15, do CTN, “...explicita, de modo adequado, a Constituição”, de modo que, ainda nas palavras deste autor, “Se a lei que instituir o empréstimo compulsório não prever a devolução integral do produto de sua arrecadação, será inconstitucional, por ensejar um *confisco*, vedado pelo art. 150, IV, do Texto Supremo”⁷⁹². E a devolução, no caso, “...há de ser feita em moeda corrente, já que em moeda corrente é exigido”, bem como deverá contemplar, no mínimo, a correção monetária, pois esta é que “...vai garantir o mesmo poder de compra da quantia paga a título de empréstimo”⁷⁹³.

Na opinião de CECÍLIA MARIA MARCONDES HAMATI, “...poderá haver a afronta ao ditame constante do art. 150, IV da Carta Magna no caso de a devolução não refletir o montante recolhido”⁷⁹⁴, entendimento este que é defendido, também, por LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, que visualiza, nos empréstimos compulsórios, a possibilidade de efeitos de confisco quando estes “...absorverem, mesmo temporariamente, parcela irrazoável da renda ou do patrimônio do contribuinte”, bem como “...sempre que o empréstimo compulsório não é integralmente restituído”⁷⁹⁵.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, embora não trate a respeito da necessidade de devolução integral, reconhece os efeitos de confisco, no que

⁷⁹² Ibidem, p.606.

⁷⁹³ Ibidem, p.607.

⁷⁹⁴ HAMATI, Cecília Marcondes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.348.

⁷⁹⁵ **Proibição...**, *op. cit.*, p.220-221.

tange aos empréstimos compulsórios, quando estes são devolvidos em montante *substancialmente* inferior àquele arrecadado⁷⁹⁶.

O Superior Tribunal de Justiça possui diversos julgados no sentido de que o empréstimo compulsório, instituído em favor da Eletrobrás, deve ser restituído em sua integralidade (aqui considerado com a incidência de correção monetária plena), sob pena de violação ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco⁷⁹⁷.

Pois bem. Com o máximo respeito à doutrina e jurisprudência acima citados, não parece correto considerar a ocorrência de efeito de confisco, nos termos do art. 150, IV, da Constituição, quando da não devolução, ou devolução a menor, do montante correspondente à soma dos valores pagos, pelo sujeito passivo, a título de empréstimo compulsório.

Isso porque há que se levar em conta que a relação jurídica que trata da devolução dos valores relativos a este tributo é distinta daquela que diz respeito à obrigação tributária de se recolher o empréstimo compulsório. Existem, nos empréstimos compulsórios, como bem observou ALFREDO AUGUSTO BECKER:

...duas distintas relações jurídicas, com distintas *naturezas* jurídicas.

A primeira relação jurídica é de natureza *tributária*: o *sujeito passivo* é um determinado indivíduo e o *sujeito ativo* é o Estado. A segunda relação jurídica é de natureza

⁷⁹⁶ Nas palavras do autor, “Os empréstimos compulsórios (art. 148) serão confiscatórios quando os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, e investimento público urgente e relevante, sejam significativos, ocorrendo o retorno em montante substancialmente inferior ao mutuado”. (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.164).

⁷⁹⁷ Nesse sentido “A correção monetária incidente sobre os valores recolhidos a título de empréstimo compulsório sobre energia elétrica, cuja devolução ocorreu mediante entrega de obrigações ao portador emitidas pela Eletrobrás, deve ser plena, sob pena de afronta à vedação constitucional do confisco, insculpida no art. 150, IV, da Constituição Federal”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 698208, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/09/2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

Ainda: “Os valores cobrados a título de empréstimo compulsório sobre a energia elétrica devem ser corrigidos monetariamente desde o seu pagamento e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do recolhimento do tributo, sob pena de violar do princípio de vedação ao confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal)”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 809499, Relator Ministro Castro Meira, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 11/05/2007. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012).

*administrativa: o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o Estado*⁷⁹⁸.

Ora, o efeito de confisco a que se refere o art. 150, IV, da Constituição, é sentido pelo contribuinte no momento em que o gravame é exigido, ou seja, no âmbito da relação jurídica tributária. É neste momento em que o empréstimo compulsório, seja um imposto, uma taxa, ou, ainda, uma contribuição de melhoria, a depender da sua hipótese de incidência e base de cálculo, revelará efeitos de confisco, caso viole o exercício do direito de propriedade e/ou liberdade, nos termos já tratados a respeito do princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. A relação administrativa, que trata da devolução dos valores, muito embora tenha sua importância relacionada ao crédito a que o particular tem direito, nada tem que ver com efeito de confisco, até mesmo porque a natureza do crédito a ser devolvido sequer é tributária.

Em síntese, os efeitos de confisco de uma exação somente são identificados dentro da relação jurídica tributária, o que, no caso dos empréstimos compulsórios, diz respeito ao dever de se levar determinada quantia em dinheiro, aos cofres da União, a título deste tributo. Se a pessoa política, na relação jurídica administrativa, devolverá, ou não, algum crédito ao particular, essa é uma questão que envolve, propriamente, a violação ao art. 15, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, nada tendo que ver, portanto, com o problema relacionado aos efeitos de confisco.

O segundo aspecto que merece análise é aquele referente à necessidade de investimento dos recursos do empréstimo compulsório na situação que ocasionou sua instituição, pois, conforme a redação do parágrafo único do art. 148, da Constituição, “A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

É com base neste dispositivo constitucional que parte da doutrina defende que a não destinação do *quantum* arrecadado, a título de empréstimo compulsório, na despesa que deu origem à sua instituição, ocasionará o indesejado efeito de confisco com relação a esta figura tributária. Nesse sentido, merecem destaque as palavras de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT:

⁷⁹⁸ Teoria..., *op. cit.*, p.419.

...se é tomado empréstimo do contribuinte sob determinado pretexto (constitucionalmente aceito) e, no entanto, o dinheiro é gasto em outra despesa, que não aquela para a qual se concedeu o empréstimo, parece-nos que, independentemente do *quantum* mutuado, o tributo apresentar-se-á excessivo (com efeito de confisco, art. 150, IV); pela simples razão de que o contribuinte não tem a obrigação de empreender nem um único centavo para o atendimento dessa outra finalidade não amparada pela Constituição. Sua disposição em contribuir para o gasto público somente nasce nas e para as circunstâncias constitucionalmente delimitadas⁷⁹⁹.

Tratando a respeito da destinação do produto da arrecadação do empréstimo compulsório, mas com foco em outro aspecto, especificamente relacionado ao total da despesa que originou esta figura tributária, ESTEVÃO HORVATH destaca a situação que, na sua visão, poderia ensejar efeitos de confisco:

É que, estando o produto de sua arrecadação (os recursos dele provenientes) *vinculado à despesa que o motivou* (parágrafo único do art. 148, C.F.), o limite individual a ser cobrado de cada pessoa a ele sujeito não pode ultrapassar – a exemplo do que dissemos acima com relação às taxas – o importe da despesa (com a situação de calamidade, guerra, investimento urgente) que deu ensejo à sua cobrança^{800/801}.

Com o devido respeito, não é possível se concordar com estes dois pontos de vista. Isso porque, como já dito em linhas anteriores, o efeito de confisco se verifica no momento em que o sujeito passivo, na relação jurídica tributária, é compelido ao recolhimento do tributo. É neste instante que se verifica eventual insuportabilidade da carga tributária, capaz de gerar, no

⁷⁹⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p.275.

⁸⁰⁰ **O princípio...**, *op. cit.*, p.136.

⁸⁰¹ FABIO BRUN GOLDSCHMIDT desenvolve raciocínio similar, ao asseverar que, além da devolução integral da quantia relativa ao empréstimo compulsório, “É igualmente imprescindível que o montante emprestado guarde uma relação de proporcionalidade com o gasto que se pretende efetuar. Embora seja difícil aferir, na prática, o vulto das despesas públicas nessas condições, não podemos deixar de afirmar que, se, como visto, o que justifica a instituição do empréstimo compulsório é o atendimento de uma dada despesa, obviamente que todo o valor que for arrecadado além daquele montante perderá o seu fundamento de validade constitucional. Com efeito, uma vez cobertos os gastos que ensejaram a instituição do empréstimo, o destino da arrecadação obrigatoriamente passará a ser outro que não aquele que autorizou a instituição do tributo. Assim, pelos mesmos motivos supra-expostos, haverá efeito de confisco”. (**O princípio...**, *op. cit.*, p.275).

campo da tributação, os efeitos confiscatórios cuja proibição é expressa pelo art. 150, IV, da Constituição.

A questão relativa à destinação do produto arrecadado é totalmente estranha ao objeto de estudo do direito tributário, e, portanto, nada tem que ver com o princípio do “não-confisco”. Em verdade, trata-se de matéria atinente ao direito financeiro, que trata a respeito dos investimentos dos valores auferidos pelo Estado nos gastos necessários à consecução dos seus fins.

Por fim, cumpre destacar que não se pretende defender a legitimidade de eventual desvio dos valores arrecadados, a título de empréstimos compulsórios, a outras atividades, mas, sim, que, numa situação como esta, se invoque a inconstitucionalidade por violação ao parágrafo único do art. 148, da Constituição, e não, propriamente, em virtude de infração à norma que proíbe a tributação com efeitos de confisco.

4.4.2. Demais contribuições (“contribuições especiais”).

O art. 149, *caput*, da Constituição, confere, à União Federal, a aptidão para criação das contribuições interventivas (CIDE's), corporativas (sindicais e dos conselhos de profissões) e, ainda, as sociais⁸⁰². Da mesma forma, o art. 149-A, delega competência aos Municípios e ao Distrito Federal no que refere à instituição de contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública, dispositivo este incluído na Constituição por meio da Emenda Constitucional n. 32/2002.

Todas as contribuições em questão possuem natureza jurídica tributária, e, portanto, estão submetidas ao princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco. Contudo, as contribuições especiais não se tratam de espécies tributárias autônomas, de modo que, a depender da

⁸⁰² “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. Destaque, ainda, que §1º, do referido dispositivo, dispõe que “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”, o que significa dizer que, no que tange às contribuições para o custeio do regime de previdência dos servidores públicos, a competência tributária pode ser exercida tanto pela União, como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

hipótese de incidência e correspondente base de cálculo de cada uma destas exações, ora será imposto, ora será taxa. Especificamente em razão das finalidades que se pretende alcançar pela via destes tributos, não há que se falar, na visão de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, na sua configuração como contribuição de melhoria^{803/804}.

Deste modo, a estas figuras tributárias são perfeitamente aplicáveis as considerações lançadas neste estudo a respeito de impostos e taxas.

Conforme as lições de ESTEVÃO HORVATH, para que não se configure o efeito de confisco nas contribuições em questão, "...o valor a ser cobrado deve ser *razoável*, compatível com o montante necessário para enfrentar a atuação especial"⁸⁰⁵, sendo que, para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, as contribuições, a exemplo das previdenciárias, se revelarão com efeitos de confisco quando "...incidirem excessivas alíquotas sobre a folha de salário, faturamento e lucro das empresas"⁸⁰⁶.

Portanto, seja qual for a contribuição, esta não poderá incidir sobre o mínimo existencial, ou, ainda, possuir alíquotas exacerbadas a ponto de ferir os direitos de propriedade e liberdade, sob pena de violação à norma extraída a partir do art. 150, IV da Constituição.

Finalmente, no que diz respeito à vinculação das receitas das contribuições à finalidades específicas, valem as considerações lançadas a esse respeito quando se tratou dos empréstimos compulsórios. A eventual não destinação dos valores à finalidade específica que deu causa à contribuição não terá o condão de, por si só, tornar a exação com efeitos de confisco; será,

⁸⁰³ Nesse sentido, sustenta o autor que "Ao contrário do que sustentamos em edições anteriores, estamos agora convencidos de que as 'contribuições' do art. 149 da CF não podem, nem mesmo em tese, revestir a natureza de contribuição de melhoria, já que, pelas finalidades que devem alcançar, não se coadunam com a regra-matriz deste tributo (valorização imobiliária causada por obra pública). Além disso, o sujeito passivo possível da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel que experimentou a valorização em decorrência da obra pública realizada nas mediações. Ora, isto não tem nada a ver nem com seguridade social, nem com intervenção no domínio econômico, nem, muito menos, com interesses de categorias profissionais ou econômicas". (**Curso...**, *op. cit.*, p.620).

⁸⁰⁴ De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO: "Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil". (**Curso...**, *op. cit.*, p.74-75).

⁸⁰⁵ **O princípio...**, *op. cit.*, p.137.

⁸⁰⁶ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade...**, *op. cit.*, p.164.

sim, inconstitucional, mas, não, necessariamente, em razão de violação à norma que proíbe os efeitos de confisco.

4.5. O princípio do “não-confisco” e o sistema tributário global.

Até o momento se tratou a respeito do princípio do “não-confisco” em relação a cada uma das espécies tributárias, demonstrando-se, ainda, os parâmetros a serem levados em consideração para se identificar se um tributo, isoladamente considerado, possui, ou não, efeitos de confisco.

Com relação aos tributos considerados individualmente, não há dúvidas: cada figura está submetida à norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco. Questionamentos podem surgir, contudo, a respeito do sistema tributário global.

Em outras palavras, é possível sustentar que a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, proíbe os efeitos de confisco tanto em relação aos tributos isoladamente considerados, como, também, em relação ao sistema tributário como um todo?

Essa questão não é nova, e parte da doutrina tem se pronunciado pela aplicabilidade do princípio do “não-confisco” também ao sistema tributário global, com vistas, portanto, a todos os tributos incidentes sobre determinado indivíduo ou ramo de atividade econômica.

A esse respeito, merecem destaque as lições de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma dos diversos tributos incidentes representam carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão⁸⁰⁷.

⁸⁰⁷ Sistema..., *op. cit.*, p.143.

LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, ao tratar a respeito do tema, assevera que “...a ocorrência de eventual efeito de confisco deve ser examinada em relação ao conjunto do sistema tributário, [sob] pena de descaracterização do conteúdo garantístico do princípio, que, entre nós, é limitação constitucional ao poder de tributar”⁸⁰⁸. (esclarecemos nos colchetes) Ainda, sustenta este autor que:

Deve haver um limite de confiscatoriedade, considerado o conjunto da carga tributária. Cairia no vazio a vedação constitucional se cada tributo individualmente considerado não pudesse ser confiscatório, mas sua incidência conjunta pudesse. A Constituição veda utilizar tributo com efeito de confisco, porque não quer que o sistema tributário tenha tal efeito⁸⁰⁹.

Para RICARDO LOBO TORRES, o princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco se aplica aos tributos “...considerados individualmente ou no conjunto do sistema, neste último caso quando houver descoordenação nas incidências fiscais e superposição de gravames”⁸¹⁰, não sendo outra a opinião de FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, para quem:

...o direito individual que se objetiva preservar (de liberdade, de trabalho, de propriedade, de produção, de locomoção etc.) não está de forma alguma jungido a esse ou aquele tributo em particular, mas à carga tributária suportada pelo contribuinte. Isso porque é o conjunto dos tributos que pode importar em mitigação ou na aniquilação desses direitos fundamentais, e não uma incidência isolada (embora, evidentemente, também seja possível vislumbrar o efeito de confisco relativamente a um único tributo)⁸¹¹.

Há, contudo, posicionamentos no sentido de que a identificação do efeito de confisco somente é possível com relação a cada tributo isoladamente considerado, e não em relação ao sistema tributário global. Nesse sentido, manifesta-se PAULO CESAR BARRA DE CASTILHO:

⁸⁰⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p.230.

⁸⁰⁹ *Ibidem*, p.233.

⁸¹⁰ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos...**, *op. cit.*, p.174.

⁸¹¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p.280-281.

...poderíamos ter, exemplificadamente, vários tributos quantitativamente razoáveis, instituídos pelos diversos entes federados, sendo suportados por um mesmo contribuinte e, portanto, se todos são razoáveis, não haveria “carga tributária confiscatória”.

Ao mesmo tempo, poderíamos ter um desses tributos considerados individualmente confiscatório e a “carga tributária total” continuar respeitando a capacidade contributiva, dentro dos limites razoáveis.

A pretensão de ver declarada a “carga tributária total” como sendo confiscatória e não apenas cada um dos tributos que a compõe esbarra em outro empecilho jurídico: o de saber qual ente federado está exigindo tributo confiscatório e, portanto, quem responderia juridicamente por uma tributação exacerbada⁸¹².

ESTEVÃO HORVATH, muito embora não negue a possibilidade se analisar os efeitos de confisco à luz do sistema tributário global⁸¹³, trata a respeito de dificuldades relacionadas a esta identificação e às formas como este vício de inconstitucionalidade poderia ser sanado. Nas palavras do autor:

Em primeiro lugar, haveria de responder-se à seguinte pergunta: por que, como e a partir de onde se poderia dizer que todo o sistema tributário nacional é confiscatório? ...

Em segundo lugar, ... A partir de quando o sistema pode ser considerado confiscatório? ...a admitir-se a confiscatoriedade do sistema, a instituição ou majoração de *qual* tributo torna aquele confiscatório?

Há, ainda, uma terceira razão – esta de caráter mais estritamente jurídico – que nos empurra para entendermos pela dificuldade de considerar o sistema tributário como sendo confiscatório. ... sendo a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal entes competentes para instituir e majorar seus próprios tributos, como se poderá averiguar se a carga tributária passou a ser confiscatória após a criação (ou aumento) de um tributo da União, do Estado ou do respectivo Município? Ou seja, onde foi despejada a gota d’água que fez transbordar o copo? Como aferir isso?⁸¹⁴

Questionamentos similares àqueles indicados por ESTEVÃO HORVATH, já haviam sido feitos, na Argentina, por DINO JARACH, que, ao tratar a respeito do entendimento da CSJN no sentido de que “...es

⁸¹² **Confisco**..., *op. cit.*, p.102.

⁸¹³ Isso porque, nas palavras do autor, “A nós parece que o controle da constitucionalidade do sistema tributário deve ser efetuado de ambas as formas: individualmente, com relação a cada tributo, de acordo com as respectivas peculiaridades, e do sistema em seu conjunto, embora reconheçamos a especial dificuldade que este último encerra. (**O princípio**..., *op. cit.*, p.886).

⁸¹⁴ *Ibidem*, p.81-83.

inconstitucional la acumulación de impuestos que excede del límite admitido por la jurisprudencia”, se manifestou no seguinte sentido: “Pero, en este caso, ¿cuál de los impuestos resultaría confiscatorio: el último o el primero establecido por ley, o el último cobrado, el primero vencido, o el último vencido, o el más gravoso?”⁸¹⁵

Pois bem. Não há dúvidas que, na prática, talvez ainda não existam mecanismos adequados e seguros para a solução de problemas relacionados a um sistema tributário global com efeitos de confisco. Disso, contudo, não se pode concluir pela inaplicabilidade do princípio do “não-confisco” com relação ao sistema tributário global, pois o que efetivamente está em jogo é a preservação dos fundamentais direitos de propriedade e liberdade do cidadão, que certamente cairiam por terra caso se admitisse que a soma de vários tributos viessem a prejudicar, ou, ainda, inviabilizar o exercício desses direitos, ainda que cada tributo, considerado isoladamente, não fosse dotado de feição confiscatória.

A Constituição Federal proíbe, em seu art. 150, IV, que as pessoas políticas utilizem “... tributo com efeito de confisco”. A finalidade da norma extraída a partir deste dispositivo é, como já dito repetidas vezes, assegurar o livre exercício dos direitos de propriedade e liberdade.

Agora, pergunta-se: qual a razão de ser, do princípio do “não-confisco”, se, mesmo sendo vedado o efeito confiscatório a cada tributo individualmente considerado, se permitisse que a carga tributária global viesse, numa situação de insuportabilidade, a violar todo e qualquer direito de liberdade? ⁸¹⁶ Evidentemente essa garantia constitucional, que assegura o exercício de direitos fundamentais, por parte do sujeito passivo, não serviria para absolutamente nada, pois, no contexto geral da carga tributária, alguns sujeitos passivos estariam diante de um sistema tributário violador de um ou mais direitos de liberdade, ou, ainda, do próprio direito de propriedade.

Portanto, parece correto – e, mas que isso, necessário – admitir-se a aplicabilidade do princípio do “não-confisco” tanto ao *tributo* isoladamente considerado, como ao *tributo* resultado da carga tributária global, sendo este

⁸¹⁵ **Finanzas...**, *op. cit.*, p.331.

⁸¹⁶ Afinal de contas, parece perfeitamente possível que a soma de vários tributos que, isoladamente considerados, não possuam efeito de confisco, possa, em determinadas situações, se caracterizar como excesso insuportável.

último composto pela soma de todas as exações incidentes sobre determinada pessoa, seja física ou jurídica.

Não se pode, todavia, fugir dos problemas relacionados à identificação de um sistema tributário “global” com efeitos de confisco e, também, quanto à forma como se poderia sanar este eventual vício de inconstitucionalidade, que, a princípio, somente poderá ser identificado no caso concreto.

Assim, cumpre destacar que, para que a norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição, tenha sua finalidade cumprida, que, vale repetir, diz respeito à preservação dos direitos de propriedade e liberdade, é necessário que se considere sua aplicabilidade ao sistema tributário global, e não apenas aos tributos considerados individualmente. Desde a Constituição de 1988 essa é uma garantia fundamental do contribuinte, e que, desde então, deveria ser aplicada de maneira adequada em favor do sujeito passivo.

Contudo, em razão da indeterminação da expressão “efeito de confisco”, é certo que, a princípio, somente no caso concreto é que se poderá verificar se o sistema tributário se apresenta, ou não, com efeitos de confisco, perante determinado sujeito passivo. E essa análise caberá ao Poder Judiciário, que, ao identificar este indesejado efeito no campo da tributação, deverá readequar os gravames a ponto de tornar o “tributo-global”, assim considerado como aquele resultante da soma de diversas exações, compatível com os direitos de propriedade e liberdade.

Diz-se “readequar” a carga tributária global porque não existe um tributo específico que, por ser considerado a *gota d’água* do surgimento do sistema tributário global com efeito de confisco, deva ser excluído do ordenamento. É bem verdade que, num sistema tributário prestes a ser apresentar com efeito confiscatório, esta característica se materializará com a criação, ou majoração, de um gravame específico, que fará transbordar o limite de uma carga tributária condizente com as garantias constitucionais relacionadas aos direitos fundamentais. Porém, é certo que o sistema não se tornou com efeitos de confisco em razão deste único tributo, mas, sim, em virtude deste somado à todos os demais já existentes até então.

Assim, a solução mais adequada parece ser aquela relacionada à “readequação” do *quantum* relativo a cada tributo, para que, ao final, sua soma seja compatível com a garantia constitucional que proíbe a tributação com

efeitos de confisco. Isso preservaria, inclusive, o princípio federativo e da autonomia dos municípios, pois a exclusão do último tributo (a *gota d'água*) poderia, em determinadas situações, prejudicar a autonomia financeira de alguma das pessoas políticas, especialmente se o ente tributante responsável pela instituição ou majoração do tributo que acarretou o efeito de confisco no sistema fosse um Município, já que, como é sabido, diversos são os municípios que passam por graves problemas relacionados às finanças, e uma situação de exclusão, integral ou parcial, do seu tributo, poderia prejudicar sua autonomia financeira, e, conseqüentemente, sua autonomia jurídica.

Esta solução é proposta, inclusive, por HÉCTOR VILLEGAS. Confira-se:

Planteada la inconstitucionalidad de un concurso confiscatorio de tributos, éstos deberán ser reducidos proporcionalmente por el tribunal interviniente hasta llegar a la suma que se fije como la máxima admisible para no ser considerado ese conjunto de tributos como violatorio de la propiedad del contribuyente⁸¹⁷.

É importante ressaltar que, tanto na doutrina como na jurisprudência, há posicionamento em sentido contrário, ou seja, pela necessidade de exclusão do último tributo que, em razão de haver sido instituído ou majorado, acarretou o efeito de confisco no sistema tributário global.

Nesse sentido é a opinião de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, para quem a solução para este problema está na exclusão, por parte do Poder Judiciário, do "...tributo que representar a gota d'água a encher o copo, gerando efeito confiscatório do conjunto da carga tributária⁸¹⁸.

Ainda a esse respeito, convém destacar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da já mencionada ADI n. 2010, reconheceu o efeito de confisco que causaria, no sistema tributário global, a cobrança majorada de contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos da União. Na ementa deste julgado é possível observar que:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o

⁸¹⁷ El Principio..., **Estudios...**, *op. cit.*, p.265.

⁸¹⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p.236.

montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público⁸¹⁹.

Ademais, naquela oportunidade, o Ministro ILMAR GALVÃO, ao ser questionado a respeito de qual tributo, dentro de um sistema tributário global com efeitos de confisco, teria efeito confiscatório, consignou que “Se o último trouxe essa consequência, foi a gota d’água, e ele é inconstitucional”⁸²⁰.

É certo que, quando do julgamento da ADI n. 2010, decidiu-se a respeito de um sistema tributário global relacionado à mesma pessoa política, no caso, a União. Deste modo, a solução de se excluir o último tributo que, somado aos demais, ocasionou o indesejado efeito de confisco no sistema, não trouxe problemas relacionados ao princípio federativo e da autonomia dos Municípios.

Todavia, quando se trata da análise do sistema tributário efetivamente global, ou seja, relacionado à soma de todos os tributos, federais, estaduais e municipais, a solução mais adequada, vale reiterar, será a readequação proporcional dos valores cobrados a título de tributo, pois, desta forma, se minimiza o risco de se prejudicar a autonomia financeira de determinado ente tributante.

4.6. Fixação de limites objetivos.

Demonstrou-se, no decorrer deste estudo, que o exercício da competência tributária encontra limites, dentre os quais está a norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco.

Este limite, embora inegável sua existência, é de difícil determinação, pois o efeito de confisco depende, para sua concretização, da violação a outras

⁸¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 2.010, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

⁸²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 2.010, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

normas constitucionais que tratam a respeito de princípios e direitos que, por sua vez, fazem parte do grupo em que se encontram os chamados “conceitos jurídicos indeterminados”.

De fato, a tributação, para não se apresentar com efeitos de confisco, deve respeitar a capacidade contributiva. Uma vez ultrapassada, esta aptidão para contribuir aos cofres públicos, a exação terá efeitos de confisco; este efeito será visto, também, quando o gravame incidir sobre o mínimo existencial, assim considerado como o mínimo necessário para a sobrevivência digna do indivíduo e de sua família.

Porém, mínimo existencial e capacidade contributiva, por exemplo, são conceitos indeterminados. Não existe uma medida padrão que indique, matematicamente, quando se encerra o mínimo existencial dos indivíduos, nem quando se encerra a capacidade contributiva de cada um. Essa indeterminação, por sua vez, influencia diretamente na questão do princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco, pois sua violação somente restará caracterizada quando se puder verificar a não observância da capacidade contributiva.

Em suma: é inegável que existe um limite à tributação. Porém, este limite, quando se trata do princípio do “não-confisco”, não pode ser identificado previamente, de maneira matemática. Apenas uma detida análise do caso concreto permitirá verificar se, com relação a determinado sujeito passivo, houve, ou não, tributação com efeito de confisco, pois somente no caso concreto, levando em consideração as situações particulares do contribuinte, é que será possível averiguar se um tributo, ou a soma deles, ultrapassou a capacidade contributiva.

E essa análise compete, notadamente, ao Poder Judiciário, que possui a competência constitucional para, como bem destaca ESTEVÃO HORVATH, “...dizer a última palavra acerca do que é Direito”⁸²¹. Assim, caberá ao judiciário analisar as situações concretas postas à sua apreciação e, neste caso, indicar os limites dos efeitos de confisco para aquele sujeito passivo específico.

No mesmo sentido são as lições de JORGE OLIVEIRA VARGAS, que reconhece o princípio do “não-confisco” como direito público subjetivo, de eficácia plena e exigibilidade imediata, razão pela qual:

⁸²¹ O princípio..., *op. cit.*, p.119.

...não pode haver dúvidas sobre a competência do Poder Judiciário para fazer o controle da constitucionalidade da tributação com base no princípio da razoabilidade, uma vez que o princípio do não-confisco é o princípio da razoabilidade explícito relativamente ao nosso sistema tributário⁸²².

Ademais, a análise da proibição aos efeitos de confisco deve ser feita com vistas a uma perspectiva qualitativa, especialmente relacionada aos direitos de propriedade e liberdade. Nesse sentido, possui efeito de confisco o tributo que prejudica, ou inviabiliza, o exercício dos direitos de liberdade, e não necessariamente um tributo incidente, por exemplo, à alíquota de 100% sobre o valor do bem. O elemento quantitativo é importante, pois, em muitos casos, ocasionará violação a algum direito fundamental, ou seja, implicará violação ao elemento qualitativo; porém, por si só, não é suficiente⁸²³.

A fixação de limites objetivos para identificação daquilo que possui, ou não, efeito de confisco, acabaria, por outro lado, a permitir a própria violação da norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição. De fato, imagine-se que, no Brasil, sobreviesse uma limitação quantitativa a respeito da tributação incidente sobre a renda, que, a exemplo da Alemanha, correspondente a 50% desta riqueza⁸²⁴. Certamente aqueles que auferem elevada renda mensal não sentirão efeitos de confisco diante de uma tributação global que atinja este limite máximo; já outros indivíduos, que, eventualmente, manifestem menor índice de riqueza (mas que possuem capacidade contributiva), poderão, nesta situação, sentir a tributação com efeito de confisco, pelo fato de o tributo prejudicar o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade.

Numa situação como esta, se estaria diante de um limite que, para um, possui efeito de confisco, enquanto que, para outro, não gera este indesejado efeito. Até se poderia falar em segurança jurídica com a estipulação deste percentual (pois se saberia, com segurança, os limites de atuação do

⁸²² **Princípio...**, *op. cit.*, p.67.

⁸²³ Nesse sentido, MISABEL DERZI destaca que “...não será confiscatória, exclusivamente, a lei tributária que estabelecer alíquotas de 100% (cem por cento) incidentes sobre o valor da renda ou do patrimônio, mas toda a imposição tributária que, substancialmente, reduzir o patrimônio”. (**Limitações...**, *op. cit.*, p.573).

⁸²⁴ Conforme demonstrado no capítulo primeiro deste estudo, o Tribunal Constitucional Alemão, em decisão datada de 22 de junho de 1995, se manifestou no sentido de que a soma dos tributos suportados pelo contribuinte não pode superar a metade de seus rendimentos. A respeito: HORVATH, Estevão. **O princípio...**, *op. cit.*, p.138-143.

legislador), mas seria, para o sujeito passivo prejudicado (ou seja, para aquele que sente o efeito de confisco do limite estipulado), uma espécie absurda de “segurança jurídica de que seus direitos de liberdade seriam violados”, situação, evidentemente, inaceitável.

As diferentes situações em que se encontram os sujeitos passivos torna desaconselhável a fixação de limites aos efeitos de confisco. Um percentual que torna a tributação com efeito confiscatório para um pode não ocasionar este efeito para outro. Enfim, como já dito, o problema não é uma análise estritamente quantitativa do princípio do “não-confisco”, mas, também, e principalmente, qualitativa.

FABIO BRUN GOLDSCHMIDT destaca, ainda, que a questão relacionada ao limite da carga tributária está intimamente ligada a fatores que se modificam de acordo com o contexto social, político e econômico de uma sociedade. Por este motivo, “...qualquer limite legislativamente fixado correria grande risco de se apresentar inadequado dentro de pouco tempo”⁸²⁵.

Portanto, a questão relativa aos limites da tributação somente poderá ser identificada no caso concreto, pelo aplicador da lei. Não cabe à lei, ordinária ou complementar, fixar limites objetivos, sob pena de grave risco de violação à própria disposição constitucional que se pretende regulamentar.

⁸²⁵ O princípio..., *op. cit.*, p.285.

CONCLUSÃO.

Neste estudo, restou demonstrado que a norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco trata-se de verdadeiro princípio constitucional, que visa, em última análise, proteger os direitos de propriedade e liberdade. De fato, ao mesmo tempo em que o Estado necessita de recursos para sua manutenção, deve levar em conta as garantias individuais do sujeito passivo.

Muito embora se tenha feito menção expressa ao “não-confisco” tributário apenas com o advento da Constituição Federal de 1988, especificamente no art. 150, IV, da Lei Maior, é certo que o princípio em questão esteve presente, ainda que de maneira implícita, em todas as constituições brasileiras, especialmente nos dispositivos que trataram a respeito do direito de propriedade. Tanto é assim que, em países em que a proibição aos efeitos de confisco não se encontra expressamente positivada (por exemplo, Argentina), se reconhece a existência deste importante instrumento protetor dos direitos fundamentais dos cidadãos como decorrência dos dispositivos constitucionais que protegem a propriedade privada.

Confisco, que pode ser total ou parcial, é sanção pelo cometimento de ato ilícito, razão pela qual não há que se falar em tributo confiscatório. O que se proíbe, em verdade, é que a tributação gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria. Por este motivo, correta a inclusão do termo *efeito* antes da palavra *confisco*, no art. 150, IV, da Constituição, já que tributo e penalidade são institutos de naturezas diversas e incompatíveis.

Assim, quando a Constituição proíbe a tributação com efeitos confiscatórios, visa, em última análise, garantir o pleno exercício dos direitos de propriedade e liberdade. Está, ainda, a norma que trata a respeito do “não-confisco”, intimamente relacionada com os ideais de justiça tributária, já que visa coibir abusos do legislador no que diz respeito à repartição do ônus fiscal entre os diversos sujeitos passivos.

A tributação com efeito de confisco pode ser analisada sob o viés qualitativo, ou, ainda, qualitativo-quantitativo. O aspecto qualitativo diz respeito à preservação dos direitos fundamentais do indivíduo (como, por exemplo, a garantia à existência digna, da qual decorre a intributabilidade do mínimo

existencial); o aspecto quantitativo, por outro lado, está relacionado a uma tributação excessiva, gravosa, que, por sua elevada monta, ocasiona prejuízos relacionados ao exercício dos direitos de propriedade e liberdade. Por este motivo é que se pode dizer que o excesso quantitativo do tributo ocasionará, também, um excesso qualitativo, já que violará um, ou mais, direitos fundamentais do indivíduo.

A norma que proíbe os efeitos de confisco trata-se de verdadeiro princípio, que integra a categoria das normas de estrutura e pertence ao subsistema constitucional tributário. De fato, extrai-se, a partir do art. 150, IV, da Constituição, um enunciado dotado de elevada carga axiológica, generalidade, abertura semântica, caráter *normogenético* e, ainda, que se caracteriza como verdadeiro mandamento de otimização. Não se trata, propriamente, de imunidade, e compõe o rol de direitos fundamentais individuais do cidadão.

O princípio do “não-confisco” possui íntima relação com outros princípios e direitos constitucionais. De fato, a norma que proíbe o efeito de confisco visa resguardar o direito de propriedade e de livre iniciativa, de modo que a tributação jamais poderá atingir patamar capaz de suprimir, ou, ainda, prejudicar sobremaneira, o exercício destes direitos. Há, também, relação do princípio do “não-confisco” com o princípio da igualdade, de modo que sempre que a tributação desigual prejudicar o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade, estar-se-á diante de um tributo com efeito de confisco. O princípio da capacidade contributiva está, também, intimamente relacionado com a norma que proíbe os efeitos de confisco, de modo a funcionar como verdadeiro parâmetro para a identificação de uma tributação excessiva. A tributação sobre o mínimo existencial também ocasiona o indesejado efeito de confisco, e o princípio da razoabilidade-proporcionalidade deve ser levado em conta pelo legislador, no momento da criação do tributo, sob pena de sérios riscos de violação à norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição. Ainda, não se pode perder de vista que o princípio do “não-confisco” trata-se de norma jurídica limitadora da progressividade no sistema tributário.

As multas aplicadas em razão do descumprimento de deveres tributários não estão submetidas ao princípio do “não-confisco”, haja vista que a norma em questão diz respeito apenas e tão somente a tributo, conforme

disposição expressa do art. 150, IV, da Constituição. Contudo, disso não se pode concluir que as penalidades não tenham limites, de modo que o legislador, no momento da criação das sanções, deve respeito à razoabilidade-proporcionalidade.

O princípio que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco aplica-se, também, aos tributos ditos *extrafiscais*, de modo que, ainda que a finalidade da norma seja, precipuamente, regular as condutas dos sujeitos passivos, deverá haver o respeito aos limites mínimo e máximo da capacidade contributiva, que é o mínimo existencial e o “não-confisco”.

Ainda, cumpre destacar que todas as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria) estão submetidas à proibição constitucional aos efeitos confiscatórios em matéria de tributação. No que diz respeito aos impostos que gravam o patrimônio (IPTU, ITR e IPVA), deve-se levar em conta, para fins de estipulação da alíquota, o valor da renda decorrente da exploração econômica do bem, efetiva ou potencial, deduzidos os gastos necessários para sua manutenção. O imposto sobre a renda (IR), por sua vez, não poderá incidir sobre o mínimo existencial, ou, ainda, ser excessivo a ponto de prejudicar o exercício dos direitos de propriedade e/ou liberdade. Os impostos que gravam o consumo (IPI, ICMS e ISS) também devem respeito ao princípio do “não-confisco”, que restará violado sempre que a tributação se revelar como ilegítima forma de privação do exercício das atividades empresariais lícitas. No que diz respeito às taxas, o efeito de confisco restará configurado quando, ultrapassado o custo da atuação estatal, o *quantum debeatur* violar os direitos de propriedade e/ou liberdade, do mesmo modo que, na contribuição de melhoria, o efeito confiscatório será identificado quando a tributação ultrapassar o *quantum* relativo à valorização imobiliária, somado ao fato de o gravame, de tão oneroso, violar os direitos de propriedade e/ou liberdade. As demais figuras tributárias (empréstimos compulsórios e demais contribuições) serão ora impostos, ora taxas e, em algumas situações, contribuição de melhoria, aplicando-se, para aquelas figuras, as mesmas conclusões relativas a estas três espécies tributárias.

A norma que proíbe a tributação com efeitos de confisco não deve ser analisada exclusivamente em relação ao tributo isolado, mas, também, com vistas ao sistema tributário global. Do contrário, estar-se-ia suprimindo,

indevidamente, uma garantia fundamental do sujeito passivo, de suportar uma carga tributária global em conformidade com sua capacidade contributiva.

Finalmente, não é adequada a fixação de limites objetivos (quantitativos) para identificação de uma tributação com efeito de confisco, especialmente em razão do conceito indeterminado deste princípio constitucional. Cabe, portanto, ao Poder Judiciário, a análise, em cada situação concreta, acerca da violação, ou não, à norma extraída a partir do art. 150, IV, da Constituição da República.

REFERÊNCIAS.

1. AGUERRO, Antonia Agülló. La Prohibición de Confiscatoriedad en el Sistema Tributario Español. In: **Revista de Direito Tributário**, n.42.
2. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
3. ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación, H. 102. XXII. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional. (D.G.I.) s/ ordinario (repetición). Buenos Aires, 4 de mayo de 1995. Disponível em <<http://www.csjn.gov.ar>>, Acesso em 27/11/2011.
4. ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
5. _____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
6. _____. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Público** n. 93, jan./mar. 1993.
7. _____. **República e Constituição**. 2.ed. atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007.
8. _____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
9. ÁVILA, Humberto. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**, In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
10. _____. **O princípio da isonomia em matéria tributária**, In. TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.
11. _____. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
12. _____. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
13. _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
14. _____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

15. AYALA, Jose Luis Perez de; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. Tomo I. 2.ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
16. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
17. _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
18. BALERA, Wagner. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989.
19. BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. São Paulo: JG Editor, 2003.
20. BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
21. _____. Vedação ao Efeito de Confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 105.
22. BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
23. _____. Os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol.23, Abr./1998 DTR\1998\191.
24. _____. **Temas de Direito Constitucional**. Tomo II. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
25. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
26. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.
27. BEREJO, Álvaro Rodríguez. **Igualdad Tributaria y Tutela Constitucional. Un Estudio de Jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1. CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)**. Madrid: Marcial Pons, 2011.
28. BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. Curitiba: Juruá, 2003.
29. BIANCO, João Francisco. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

30. BIELSA, Rafael. **Compendio de Derecho Público – Constitucional, Administrativo y Fiscal – Derecho Fiscal**. Buenos Aires: Depalma, 1952.
31. _____. **Estudios de Derecho Público**. II Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.
32. BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Tradução: Carmen C. Varialle. Vol. II, 7.ed. Brasília: UnB, 1995.
33. _____. **Igualdade e Liberdade**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996.
34. _____. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4.ed. São Paulo: Edipro, 2008.
35. _____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução: Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011.
36. _____. **Teoria Geral do Direito**. Tradução: Denise Agostinetti. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
37. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
38. BORGES, José Souto Maior. **A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988**. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.64.
39. _____. **Isonomias tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
40. _____. **Teoria Geral da Isonomia Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros: 2007.
41. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 873616, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 01/02/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
42. _____. REsp 698208, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/09/2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
43. _____. REsp 809499, Relator Ministro Castro Meira, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 11/05/2007. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
44. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1753 MC, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/06/1998. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.

45. _____ ADI 1158 MC, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/05/1995. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.
46. _____ ADI 1910, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 27/02/2004. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.
47. _____ ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
48. _____ ADI 1772, Relator Ministro Carlos Veloso, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/09/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
49. _____ ADI 948, Relator Ministro Francisco Rezek, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 17/03/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
50. _____ ADI 1075/MC, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 24/11/2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
51. _____ ADI 2.010, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 12/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
52. _____ AgRg no AI 830300, Relator Ministro Luiz Fux, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 22/02/2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
53. _____ AgRg no RE 455011, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 08/10/2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
54. _____ ARE 639337, Relator Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 15/09/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.
55. _____ HC 76060, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31/03/1998. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.
56. _____ RE 18331, Relator Ministro Orozimbo Nonato, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10/08/1953. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 27/12/2011.
57. _____ RE 153771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 05/09/1997. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 30/12/2011.

58. _____ RE 234105/SP, Relator Ministro Carlos Velloso, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 31/03/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 30/12/2011.
59. _____ RE 18.976, Relator Ministro Barros Barreto, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/11/1952. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 01/01/2012.
60. _____ RE 82510, Relator Ministro Leitão de Abreu, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 06/08/1976. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
61. _____ RE 523471, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 23/04/2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
62. _____ RE 78291, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10/03/1978. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
63. _____ RE 582461, Relator Ministro Gilmar Mendes, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 18/08/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
64. _____ RE 241074, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19/12/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
65. _____ RE 239964, Relator Ministra Ellen Gracie, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 09/05/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
66. _____ RE 220284, Relator Ministro Moreira Alves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 10/08/2000. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
67. _____ RE 236881, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 26/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 22/12/2011.
68. _____ Rp 1077, Relator Ministro Moreira Alves, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 28/09/1984. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.
69. _____ SS 2.217, Relator Ministro Maurício Corrêa, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 09/09/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 22/12/2011.
70. BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O Princípio do Não-Confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

71. BUFFON, Marciano. **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.
72. BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.
73. _____. **Hacienda y Derecho**. Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
74. CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.
75. _____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
76. CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. Vol. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.
77. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.
78. CÁRNIO, Thaís Cíntia. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos em Espécie: Fundamentos e Elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
79. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996.
80. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
81. _____. **ICMS**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
82. _____. **Imposto Sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
83. _____. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
84. _____. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.
85. CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.
86. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

87. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
88. _____. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011.
89. _____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.
90. _____. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. In: **Revista de Direito Tributário**, n.61.
91. _____. **Teoria da Norma Tributária**. 5.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
92. CASÁS, José Osvaldo. **Presión Fiscal e Inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente)**. Buenos Aires: Depalma, 1992.
93. _____. Os Princípios no Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
94. CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
95. CAVALLI, Cássio Machado. A Compreensão Jurídica do Dever de Razoabilidade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 50, Jan/2005, DTR\2005\61.
96. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
97. _____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
98. _____. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
99. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.
100. CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios Constitucionais Tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.
101. COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2004.

102. COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.
103. _____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
104. DELGADO, José Augusto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).
105. DERZI, Misabel Abreu Machado (coord). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
106. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
107. DORADO, Francisco Garcia. **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación**. Madrid: Dykinson, 2002.
108. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “due process of law” – Ensaio sobre o Controle Judicial da Razoabilidade das Leis**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
109. _____. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
110. DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.
111. DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.
112. EINAUDI, Luigi. **Principios de Hacienda Pública**. Traducción de la segunda edición italiana (1940) por: Jaime Algarra y Miguel Paredes. Madrid: Aguilar, 1955.
113. EINSESTEIN, Louis. **Las ideologías de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983.
114. ESPADAFOR, Carlos María López. **La no Confiscatoriedad en la Imposición sobre el consumo**. Bolonia: Publicaciones de Real Colegio de España, 2008.
115. FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea: uma perspectiva da usucapião imobiliária rural**. Porto Alegre: Fabris, 1998.
116. FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. I, 4.ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1986.

117. FERNANDES, Cintia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
118. FILHO, Marçal Justen. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989.
119. _____. **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
120. FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Tradução: Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973.
121. _____. **Derecho Financiero**. Vol. I. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.
122. GIANNINI, A. D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Traducción: Fernando Sáinz de Bujanda. 7.ed italiana. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
123. GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
124. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
125. GONZÁLEZ, Eusebio; MARTÍNEZ, Teresa González. **Direito Tributário – Elementos de Teoria Geral**. Tradução: João Bosco Coelho Pasin. São Paulo: Rideel, 2010.
126. GORDILLO, Agustín. **Principios Generales de Derecho Público**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
127. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
128. _____. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
129. GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
130. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Traducción de la primera edición italiana, revisada por el autor para la edición española, y notas por: Enrique R. Mata. Segunda Edición con notas de: Miguel Jimenez de Cisneros. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

131. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
132. _____. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
133. _____. In: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.
134. HAMATI, Cecília Marcondes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14).
135. HART, H. L. A. **O Conceito de Direito**. Tradução: Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
136. HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Traducción: Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, 2005.
137. HORVATH, Estevão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
138. JACQUES, Paulino. **Da Igualdade Perante a Lei: Fundamento, conceito e conteúdo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.
139. JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Vol. I. Buenos Aires: Cima, 1969.
140. _____. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
141. JÚNIOR, José Cretella. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.
142. JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1989.
143. KELSEN, Hans. **O que é Justiça? A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência**. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
144. _____. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.
145. _____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes: 1992.
146. _____. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8.ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

147. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.
148. LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones**. 25.ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.
149. _____. **Direito Tributário: Teoria Geral do Tributo**. Tradução: Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2007.
150. LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: O Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
151. LINARES QUINTANA, Segundo V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**. Buenos Aires: Alfa, 1951.
152. _____. **Reglas para la interpretación constitucional**. Buenos Aires: Plus Ultra, 1987.
153. LOBATO, Monteiro. **Na Antevéspera**. São Paulo: Brasiliense, 1959.
154. LOBO, Maria Teresa de Cárcamo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).
155. LOMELÍ CERESO, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo**. 3.ed. México: Porrúa, 1998.
156. MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.
157. _____. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14).
158. MALERBI, Diva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).
159. MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14).
160. _____ (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

161. _____. Exclusão sumária do REFIS por ausência de cumprimento de requisito formal: Ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e motivação. Inconstitucionalidade das resoluções CG/REFIS 9 e 20. Ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa e boa-fé, e aos contidos nos arts. 170 e 174 da CF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 58, Set/2004, DTR\2004\913.
162. _____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
163. MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).
164. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
165. _____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
166. MELO, José Eduardo Soares de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 14).
167. _____. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).
168. MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
169. MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.
170. MENKE, Cassiano. **A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.
171. MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento - En el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 1999.
172. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
173. MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Traducción: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

174. _____. **O princípio da capacidade contributiva**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
175. MOSCHETTI, Giovanni. El Principio de Proporcionalidad en las Relaciones Fisco-Contribuyente (primera parte). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol.76, Set/2007, DTR\2007\568.
176. MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
177. MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
178. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.
179. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
180. NETO, Eurico Bitencourt. **O Direito ao Mínimo para uma Existência Digna**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
181. NEUMARK, Fritz. **Principios de la Imposición**. Traducción: Luis Gutiérrez Andrés. 2.ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
182. NINO, Carlos Santiago. **Introdução à Análise do Direito**. Tradução: Elza Maria Gasparotto. Revisão da Tradução: Denise Matos Marino. São Paulo: wmf Martins Fontes, 2010.
183. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.
184. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
185. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 14).
186. PACHECO, Angela Maria da Motta. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14).

187. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 5.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
188. PAWLOWSKY, Karina. **A Utilização de Tributo com Efeito de Confisco e sua Vedação Constitucional**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.
189. PERELMAN, Chaim. **Ética e Direito**. Tradução: Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
190. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição da República dos E. U. do Brasil de 1934**. Tomo. II. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936.
191. _____. **Democracia, Liberdade e Igualdade: os três caminhos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1979.
192. RASTELLO, Luigi. **Diritto Tributario: Principi Generali**. 4.ed. Firenze: CEDAM, 1994.
193. REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1969.
194. _____. **Introdução à Filosofia**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
195. ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito: Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
196. ROSAS, Roberto. Devido Processo Legal: Proporcionalidade e Razoabilidade. **Revista dos Tribunais**. Vol. 783, Jan / 2001, DTR\2001\98.
197. ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Tradução: Edson Bini. 2.ed. São Paulo: Edipro, 2007.
198. ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. Tradução: Antônio de Pádua Danesi. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
199. SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos Fundamentais Sociais, “Mínimo Existencial” e Direito Privado: Breves Notas Sobre Alguns Aspectos da Possível Eficácia dos Direitos Sociais nas Relações entre Particulares. In: **Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
200. SCHLUCKING, Marialva Calabrich. **A Proteção Constitucional do Mínimo Imune**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009.

201. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010.
202. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
203. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Vol. I. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.
204. _____. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
205. _____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
206. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. **Revista dos Tribunais**, Vol. 798, Abr./2002, DTR\2002\235.
207. SPISSO, Rodolfo R. **Derecho Constitucional Tributario: Principios constitucionales del gasto público – Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.
208. TARSITANO, Alberto. El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994.
209. TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
210. TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
211. TORRES, Ricardo Lobo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).
212. _____. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
213. _____. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. III).
214. _____. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
215. _____. **Valores e Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II).

216. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
217. UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.
218. VALLE, Maurício Dalri Timm do. Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2010.
219. VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa**. Curitiba: Juruá, 2009.
220. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
221. _____. E, afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
222. _____. Mesa de Debates “C” – Tributos Federais: IPI e extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n.91.
223. _____. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999.
224. VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010.
225. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 9.ed. Buenos Aires: Astrea, 2009.
226. _____. El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994.
227. ZAGREBELSKY, Gustavo. **Manuale di Diritto Costituzionale – I – II Sistema Delle Fonti del Diritto**. Torino: UTET, 1990.
228. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

229. ZOCKUN, Maurício. **Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005.